

改革开放 30 年的中国税制发展演进

中国人民大学财政金融学院 卢艺

摘要：中国税制演进与经济体制变迁有高度的相关性，本文循着经济体制的变迁，将改革开放后的中国税制演进分为四个阶段，并探讨历次税制变革的原因，分析税制改革的成果，总结税制改革的经验，为今后税制改革提供知识积累

一、中国税制改革的历史背景

制度变迁存在着较强的路径依赖。根据制度变迁的路径依赖特征，研究改革开放以来中国税收制度的发展演进，首先需要找出这种制度变迁的源头。新中国成立之始所选择的计划经济体制模式，是中国税制发展与改革的逻辑起点。税收制度是内嵌于国家经济制度之中的，是整个经济制度的有机组成部分，税收制度的发展演进必定会对经济制度的演进有着很强的路径依赖。

1949 年，新中国成立伊始，由于连年的战乱，经济发展水平十分落后，整个国家积贫积弱，与此同时，中国的国际地位也十分尴尬：在军事上美国对中国实行包围、威胁（第 7 舰队进入台湾海峡、侵略朝鲜、拼凑东南亚条约组织），在经济上对中国实行封锁、禁运（不许外国船只进入中国海）。面对如此的“内忧外患”，新中国政府选择了优先发展重工业的工业化战略。因为只有建立了重工业，才能使全部工业、运输业以及农业获得为发展和改造所必需的装备，才能自己制造机车、钢轨、货客运汽车、远洋轮船和飞机；才能自己制造轻工业的精密机器，扩大和建立新的轻工业；才能生产农业机械和化肥，改造古老的农业；才能建立现代国防工业，摆脱“落后就要挨打”的窘境。恰恰此时，前苏联实行的高度集权的资源配置体制，通过若干个“五年计划”的建设取得了辉煌的成就，从革命前落后的农业国转变为仅次于美国的世界第二大工业国，这为当时的中国提供了成功的模板。1953 年中共中央宣传部印发的《关于党在过渡时期总路线的学习和宣传提纲》指出：根据苏联的经验，要想在较短时间内由农业国变为工业国，工业化就应以发展重工业为中心，从建立重工业开始。

重工业优先发展的战略与中国当时资源奇缺有着深刻的矛盾，为了解决这种矛盾，只有人为地压低劳动力、原材料等成本，为重工业发展提供廉价的投入，通过价格“剪刀差”实现重工业部门的资本积累。这样一种资本积累方式，必然需要国家通过高度集中的计划经济体制对社会资源进行配置，因为市场配置资源的方式无法达成压低重工业生产成本的目。周其仁（1995）认为，国家工业化不但是指把工业化作为整个国民经济发展的迫切目标，而且是指，国家要在工业化进程中扮演决定性的主导作用。因此，新中国政府在建国后一段时期，通过土地改革、“三反五反”等一系列运动使国家权力渗透到国民经济的各个角落，中国政府凭借着这种“制造的所有权”获取着“经济剩余”，一方面为了实现工业化的资本

积累，另一方面为了维持国家机器的正常运行。

从1949年到1978年，由于政府凭借着国家所有权的收益满足了政府的日常开支，也由于新中国政府对税收制度的制度性知识的匮乏（余雁刚，2002），中国的税收制度建设并未取得重大的进展。

建国初期，为了迅速结束因革命战争和政权更替所造成的工商税制新旧混杂、各地各行其是的局面，并进而简化税制、实行合理负担。1950年1月，中央政府政务院发布了《全国税政实施要则》，规定全国共设14个税种，即货物税、工商业税（包括营业税和所得税）、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。此外，还有各地自行征收的一些税种，如农业税和牧业税等。

此后，随着公有经济逐渐成为国家经济主体、“非税论”财政理论的流行及“文化大革命”的重创，中国的税收制度受到严重的冲击：税务机构被大量撤并，大批税务人员被迫下放、改行，导致税种越来越少，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及其在社会政治、经济生活中的影响，严重地妨碍了税收职能作用的发挥（刘佐，2001）。

到1978年，中国税制主要有以下13个种税：工商税、工商统一税、牲畜交易税、集市交易税、工商所得税、城市房地产税、车船使用牌照税、契税、屠宰税、农业税、牧业税、关税和船舶吨税。其中，牲畜交易税、盐税和牧业税仍然没有全国统一的法规，由各地自定办法征收。这时，国营企业只需要缴纳工商税一种税，集体企业只需要缴纳工商税和工商所得税两种税，农村生产队一般只缴纳农业税，公民个人几乎不缴纳任何税收。

从1950年到1978年，中国的税收收入虽然有了较大幅度的增长，由49.0亿元上升至519.3亿元，但税收收入占财政收入的比重却有了大幅的下降，由74.4%下降至45.9%^①。

从税制结构可以看出，在高度集中的计划经济体制时代，中国的税制结构选择了以流转税为主体——以1974年为例，全国的工商税和关税收入为287.4亿元，占税收总额的79.8%；而工商所得税收入仅为31.1亿元，占8.6%；农业税和牧业税收入为30.1亿元，占8.4%，这样一种制度安排也影响到了中国目前所实行的税制结构。选择以流转税为主体的税制结构原因有二：其一，企业或个人不拥有经济实体的所有权，国有经济的收入直接构成了国家财政收入，无需征收所得税，流转税为主体是适应这种制度安排的结果；其二，由于流转税按照商品销售和劳务服务收入总额，在生产、批发、零售每个流转环节普遍征收，不受企业成本和费用高低的影响，有利于保证财政收入，同时又征收简单，便于管理，在征管水平低下的条件下，自然成为计划经济体制下的首选税种。

二、税制改革的演进与创新

1978年，中国共产党十一届三中全会的召开拉开了中国经济体制改革的序幕。那么，中

^① 期间，税收收入占财政收入比重最低点曾达到35.6%。

国经济体制改革的动因是什么？从理论上分析，有以下几种因素：第一，从产权角度，传统体制下的国有产权安排造成了高昂的交易成本，亟需改革。第二，从财政角度，财政压力决定了改革的起因和路径，尤其是在传统体制的后期，社会主义国家一直处于财政紧张的局面，这可能是导致1978年中国经济改革的直接原因（张宇燕，何帆，1997）。第三，从经济效率角度，中国经济改革的最初动因是经济结构严重扭曲和管理体制的缺乏效率，而不是经济崩溃和政治危机，改革就是要增强旧体制的活力，提高效率（林毅夫，蔡昉，李周，1996）。第四，根据博弈理论，中国经济体制改革的内在原因，是中国领导者应对内外环境的反应策略；从外部环境来看，国际竞争格局从军事对抗转向以经济实力为基础的综合国力竞争；从内部环境来看，长期政治化运动不仅造成国民经济的发展的停滞，而且更使人们产生一种精神上厌倦（余雁刚，2002）。因此，诸多因素的综合作用催生了中国的改革开放。

税收制度作为整体经济制度的子制度，自然会随着外部政治制度、经济制度、财政制度等的变革而发生相应的变迁，当然，税收制度也会随着技术的进步而不断地改进，这是一个动态调整以寻求制度均衡的过程。从内部因素来看，税收制度本身的不协调，也会促进税收制度的自我调整。可以说，改革开放 30 年来，中国的税收制度取得了长足的进步，但我们今天站在 30 年的关口回顾走过的历程，不仅是为了总结成果，更为重要的是通过总结税制变革的经验教训为中国税制的进一步优化进行知识积累。

我们以中国税制发展演进的拐点为分界，把 1979 年以来中国税制的发展过程分为四个历史阶段进行分析。

（一）税改初始（1979～1983 年）：旧邦新命

“周虽旧邦，其命维新”，《诗经·大雅·文王》里的这句灼灼大言可以说是中国改革开放的注解，旧邦新命也诠释了改革开放以来中国税制的变迁。

中国改革开放初始时期的经济政策主要是：农村恢复 1962 年的包产到户试验，废止公社制度，城市试行国有企业的放权让利，及推动区域分权制度（杨小凯，2002）。中央政府对微观主体和地方政府的放权让利规则的制定，为微观主体和地方政府谋求自身福利水平的改善提供了一种全新的外部秩序——市场规则。为了适应市场秩序，从另一个角度讲，也为了维护市场秩序，中国的税收制度在 1979～1983 年间开始酝酿起了全新的变革。

对于国有企业，1978 年 1 月开始试行企业基金制度和 1979 年 7 月开始实行利润留成制度，企业折旧基金的 70% 留给企业。企业自主权的扩大，激励了微观经济主体的生产热情，随之而来的是产量和收益的提高，这样企业就有了更多的留成基金使用权用于扩大再生产、自主投资和对个人的收入激励。以利润留成制度为特征的初期改革，在保证国营企业完成国家计划产出量的基础上，激励出一块产出增量，从而起到扩大国民产出的功效。但这种放权在富了企业和个人的同时，却对财政收入产生了不小的冲击，因为随着对企业所有权的下放，就意味对企业经济剩余索取权的下放，直接后果就是国家财政收入水平的下降。

1979 年，中国财政收入中企业收入为 495.03 亿元，到 1983 年，财政收入中企业收入部分仅为 240.52 亿元，降幅为 51.41%，而财政收入中税收收入在 1979～1983 年间的增幅

只有 44.21%。从图 1 中可以看出, 1979~1981 年, 财政收入中税收收入的增加额远远不抵企业收入的锐减额, 虽然 1982 年、1983 年税收收入的增长超过了企业收入的减少, 但超越的幅度相对于前三年的情况而言微乎其微。因此, 在 1979~1983 年的五年时间中, 有四年出现了财政赤字^①, 以 1979 年和 1980 年为甚^②。

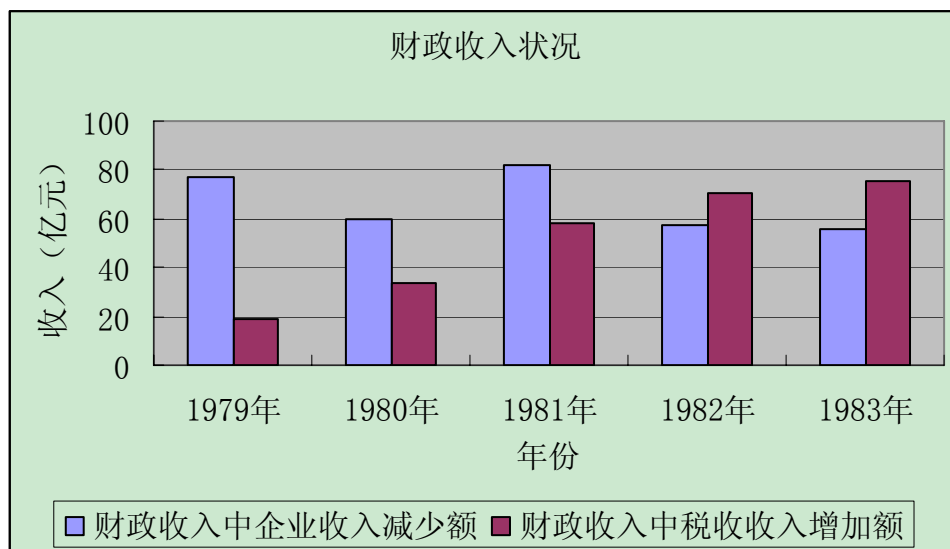


图 1 1979~1983 年中国财政收入状况

“在社会的转折时期, 现存的形式相继殒灭, 转变为新的形式。社会的转折总是包含着原有的财政政策的危机” (熊彼特, 1918)。中国 1979 年推进的市场化改革, 明显动摇了财政收入的稳定性, 再加上对外开放政策的实施, 外国资本的进入, 这一系列变革都促使中国政府必须寻找一种新的税收制度以实现以往收入模式的有效替代。中国税收制度从计划经济体制下单一和简化的税制体系, 逐步发展成为多税种的复合税制体系。

为了彻底解决专业化生产、协作生产、工业改组与产品重复征税的矛盾, 1978 年底、1979 年初税务部门提出了开征增值税的税制改革初步设想与实施步骤, 并在 1980 年开始在柳州、上海等地的机器机械行业中进行了征收增值税的试行。

1980 年, 中国政府提出了中国税收制度史上具有历史性转变的改革措施——“利改税”, 即将建国以后实行了 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。

“利改税”在实施过程中采用了两步走的形式: 第一步在 1981~1984 年间, 实行税利并存, 即凡有盈利的国营大中型企业, 均按照实现利润和 55% 的税率缴纳所得税, 税后利润以递增包干上缴、固定比例上缴、缴纳调节税、定额包干上缴等办法上缴国家, 一部分按照核定的留利水平留给企业; 凡有盈利的国营小型企业, 按照实现利润和八级超额累进税率交纳所得税。缴税以后企业自负盈亏, 国家不再拨款。1984 年第四季度, “利改税”迈开了第二步改革的步伐, 将国营企业应当上缴国家的财政收入分别按照 11 个税种向国家缴税, 也就是由“利

^① 只有 1981 年实现了财政盈余, 1979 年财政赤字为 135.41 亿元, 1980 年财政赤字为 68.90 亿元, 1982 年财政赤字为 17.65 亿元, 1983 年财政赤字为 42.57 亿元。

^② 数据来源于国家统计局网站: <http://www.stats.gov.cn/tjsj/nds/j/>

税并存”逐步过渡到完全的“以税代利”，税后利润留给企业使用。这样利用税收制度来明晰国家与国有企业之间的分配关系，一方面由于税收制度具有外在的强制属性，有利于国家能获得及时稳定的收入，另一方面它开始以法律形式取代行政形式来明确政府与企业之间的利益分配关系，克服利润留成制度的缺陷以及试点性质，国家可以大规模全面铺开对企业的改革，从而推动经济改革的全面深入。

为吸引外资，引进技术，从1980年9月到1981年12月，第五届全国人民代表大会第三次会议和第四次会议先后通过并公布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》。同时，国务院明确规定对中外合资企业、外国企业和外国人继续征收工商统一税、城市房地产税及车船使用牌照税。这样就基本确立了我国的涉外税收制度。

1982年，为促进企业以煤代油，对作燃料用的原油和重油开征烧油特别税。

“利改税”的顺利实施，使中国的税制改革在起始阶段迈出了稳健的一步。到1983年年底，全国实行“利改税”的国营工业、交通、商业企业共有107145户，占盈利国营企业的92.7%。这些企业1983年共实现利润633亿元，比1982年增长了11.1%。其中，工业企业共实现利润474亿元，比1982年增长了9.7%。在增长的利润当中，国家所得占61.8%，企业所得占38.2%。商业企业实现利润86亿元，比1982年增长了8.9%。在增长的利润当中，国家所得占65.3%，企业所得占34.7%。上述实行“利改税”的工业、交通、商业企业共留利121亿元，比1982年增长了28.2%，大大超过了工业产值、实现税利和上缴税利的增长幅度。企业留利占税利总额的比例，由过去的15.7%提高到17.9%（刘佐，2001）。

（二）“利税”改革（1984～1993年）：平流缓进

1982年9月至11月期间召开的中国共产党第十二次全国代表大会提出了发展有计划的社会主义商品经济，自此，中国经济开始进入了“双轨制”的历史阶段。由于中国的改革开放走的是一条“摸着石头过河”的渐进式改革道路，不可避免地，计划经济体制和市场经济体制在同一个历史时点上共存了。

“双轨制”体现在国有企业改革方面就是一方面国家对国有企业实行放权让利以给予企业最大化其财务盈余的激励，另一方面国家仍在某种程度上主导着国有企业的经济分配过程，对部分生产资料的价格实行管制，并且政府对国有企业的种种“失利”行为进行财政“兜底”和政策“买单”。这种“双轨制”的并存一是增强了国有企业与政府就税收条款讨价还价的能力，企业认为其低利润的责任承担者应该是政府的定价机制而非他们的管理（杨小凯，2002）；二是行政性政策干预和税收优惠政策及减免弱化了税收制度的约束能力，这无疑给税收管理提出了难题，甚至贻害至今。“双轨制”的存在给国有企业的管理者及其职工提供了“机会主义”的契机，他们通过合谋以各种手段侵蚀着国有资产，比如，企业通过不提折旧和大修理基金、费用支出挂账等方法，搞虚盈实亏，或通过虚列、多列成本，截留转移收入，搞虚亏实盈；偷漏国家税收和私设“小金库”；趁新旧制度转轨和产权变动之机，有意少计国家资本金，低估国有资产或低价出售国有土地使用权和房产等等。其结果导致财政收

入占 GDP 的比重下降得比预计的更为猛烈。

“双轨制”在治税观念上则表现为延续了计划经济时代强烈的国家意识，比如，税法制定的指导思想就是“国家得大头，企业得中头，个人得小头”，规定凡有盈利的国营大中型企业，应当根据实现利润和 55% 的税率缴纳企业所得税，税后利润的一部分除了按照国家核定的留利水平留给企业后，还要有一部分上缴国家。国家以为大头一得，企业要想得中头，个人要想得小头就必须改善经营管理。但国家没有想到的是，在体制改革的同时也释放着个人的理性，计划经济时代国家“家长式”的作风不再奏效，企业面临着沉重的负担不再是无条件地服从，而是选择有利于自己的渠道，甚至选择抗争。

1984 年，中国的税收制度由“利税并存”逐步过渡到完全的“以税代利”，但对大中型企业征收的企业所得税仍实行 55% 的比例税率，目的是政府试图获取与旧体制下企业上缴利润相当的收入水平。无疑，这种过高的税率严重打击了企业的生产积极性。“双轨制”的另一个特点是给社会提供了寻租的空间。一些中国企业管理者认为与其提高企业生产效率不如与政府官僚搞好关系以获得财务上的盈利更有利可图^①，刨除掉耗费在与官僚讨价还价上的租金，国有企业实际上普遍支付的企业所得税的实际税负大约为 33%^②。可以认为，此后中国企业所得税税率定为 33%^③，应当是经过企业与政府多次动态博弈的结果。

“利改税”是为了解决好国家同企业的分配关系，那么中央和地方之间分配关系的协调则需要依靠其他税种的支撑。因为调整地方政府的利益，使之与市场发展相吻合对发展中国家和转型国家是非常重要的（Hehui Jin, Yingyi Qian, Barry R. Weingast, 2004）。根据 Musgrave (1959) 和 Oates (1972) 财政联邦制理论，不同政府层级间适当的税收分配和支出会提高福利水平，而这种税收分配和支出一是要有财力作后盾，二是要有财权作保证。在稳步进行“利改税”的同时，中国政府恢复了一些税种，比如营业税、盐税、车船使用税，也增设了一些税种，比如增值税、资源税、城市维护建设税、国营企业所得税、国营企业调节税、产品税、房产税和土地使用税，其中，后三种税是在原有老税种基础上改进而成的。这次改革使得各个税种在经济活动的各个领域发挥各自不同的作用，既有利于保证国家财政收入，也加强了国家利用税收手段对宏观经济的调节和控制，促进了国民经济的发展。

至此，中国初步建成了一套适应社会主义有计划商品经济的要求的，内外有别的，以流转税、所得税类税收为主体，其他税种相配合的新税制体系。这种税制无论在理论上还是在实践上都实现了三个突破（杨秀琴，钱晟，1999）：一是突破了长期以来封闭型税制的约束，逐步向开放型转化；二是在财政分配上突破了国家与国有企业间统收统支的分配关系，打破了对国有企业不能征收所得税的禁区；三是突破了历次税制改革所遵循的“合并税种、简化税制、保证税收”的改革原则，确立了税收的经济杠杆作用。

1980~1993 年，为了协调中央与地方的分配关系，同时也为了建立有利于促进市场发

^① 尤其中国国有企业的管理者还兼具政府官员的身份，企业财务上的盈利和与上级官员良好的人际关系更有利于其仕途的升迁。

^② 根据李（Li，1997）和杨小凯（2002）的测算。

^③ 1994 年国营大中型企业所得税税率从 55% 降为 33%。

展的地方政府激励机制,中国政府放弃了改革开放前“统收统支”的财政体制,转向了“财政包干制”。其主要做法是(Wong, 1997; Bahl, 1999):首先,划定中央和地方收入的范围,中央收入包括关税、中央直属企业的收入和上缴利润、以及一些其他税收,余下的收入均为地方收入;其次,由于“利改税”制度本身有待进一步改进和完善,完全按税种划分的条件还不具备,所以对地方收入进行分成,即除中央固定收入外,将地方固定收入和中央地方共享收入加在一起,同地方支出挂钩,确定一个分成比例;最后,除了规定好的分成之外,还存在其他类型的地方政府对中央政府的上解、以及中央政府对地方政府的补贴。正是由于中国财政的分权和联邦主义的承诺效应,政府不仅在短期内不会成为“攫取之手”(grabbing hand),而且地方政府有积极性去通过建设基础设施来优化投资环境,通过扶植非国有企业的发展来提升地方经济以扩大财源。很多学者(Hehui Jin, Yingyi Qian, Barry R. Weingast, 2005; Hongbin Li, Li-An Zhou, 2004; Justin Yifu Lin, Zhiqiang Liu, 2000)通过实证分析证明了这种对地方政府的财政激励机制的确促进了中国经济的增长,这也是中国经济改革比俄罗斯成功的原因之一。正是这种不断演化的中国式联邦主义,将税收种类与征税机构在地方政府和中央政府之间进行划分,并成为中国90年代改革的推动力。

经过1984~1993年的税制改革,中国税收收入占财政收入的比重由1984年的57.67%攀升至1993年的97.85%,财政收入增长了2.6倍余,达到4348.95亿元。由于本轮税制改革突破了统收统支的财力分配模式,重新确立了国家与企业、中央与地方的分配关系,激励了经济的发展,此外,税收制度与国家的经济体制和财政体制基本上实现了协调一致,因此,在这十年间中国的GDP实现了突飞猛进增长,由1984年的7208.1亿元跃升至1993年的35333.9亿元^①。

(三)“分税”改革(1994~2003年):涤故谋新

中国共产党十四届三中全会审议并通过了《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》(以下简称《决定》),标志着中国社会主义市场经济体制的全面建立。尤其是,《决定》对中国今后的税制改革提出了明确的指导思想:统一税法,公平税负,简化税制,合理分权,理顺分配关系,规范分配方式,保证财政收入,建立符合社会主义市场经济要求的税制体系。故1994年,中国在财政领域同时进行了以增值税为特征的税制改革和以分税制为特征的财税管理体制的改革。当然,《决定》不足以成为诱发本次税收制度变迁的原因,我们还需要对历史进行梳理以寻求到税制变迁的诱因所在。

上世纪80年代开始推行的以地方政府作为经济行为主体的“财政包干制”改革,对于释放旧的中央集权计划体制下所压抑的经济能量,无疑起了巨大的作用。最主要的表现就是扩大了地方的财权和财力,地方政府为促进本地经济发展不遗余力。但随着市场经济的日益深化,“财政包干制”的弊端也日益显现:其与市场经济本质上的差异愈加显化,与宏观调控机制的矛盾愈加突出。

“财政包干制”以行政隶属关系为基础,即按企业的隶属关系划分,使得在同一地区但

^① 数据来源于国家统计局网站: <http://www.stats.gov.cn/tjsj/ndsj/>。

隶属于不同层级政府的企业之间出现政策性歧视，地方政府只为隶属于地方的企业提供方便，而对隶属于中央的本地区企业则给予很多限制。地方政府对本辖区利益的追逐，致使地区封锁、本位主义等问题更加严重，铸成了“诸侯经济”的藩篱，既不利于企业之间的平等竞争，又妨碍了全国统一市场的形成，造成各地区之间重复建设、重复引进、盲目建设问题等层出不穷，严重阻碍了市场经济的发展。凡是“诸侯经济”强大的地方，市场经济也必然是微弱的（黄仁伟，1995），因为它阻碍了生产要素的自由流动，而且在“诸侯经济”内部，地方政府为了经济效益，对其辖区内的经济进行了过度的干预。

此外，十多年来的放权让利，使得财权财力过分向地方政府和微观主体倾斜，严重削弱了中央财政的宏观调控能力。从图 2 可以看出，在实行“财政包干制”的十多年中，中央财政连年赤字，而地方财政在大多年份是留有盈余的（见图 3），最为明显的特征是，在这十三年中，地方财政收入始终大于中央财政收入，而且这种超越的幅度随着时间的推移越发加强（见图 4），中央财政收入占全国财政收入的比重由 1984 年的 40.5%，下降到 1993 年的 22.0%^①。这样一种财政收支状况，无论在实行联邦制国家还是在中央集权制的国家，亦无论在经济发达国家还是不发达国家中都是少见的（安体富，1991）。产生此种现象的原因在于，在中央政府与地方政府的财税博弈中，地方政府具有信息优势，在税收上缴比例已经确定的情况下，地方政府对地方税源建设积极性很高，对中央税源建设则不闻不问，地方政府这种“藏富于民”的机会主义行为，导致中央税收严重流失，严重削弱了中央政府的宏观调控力度，使整个社会的经济效益大打折扣。

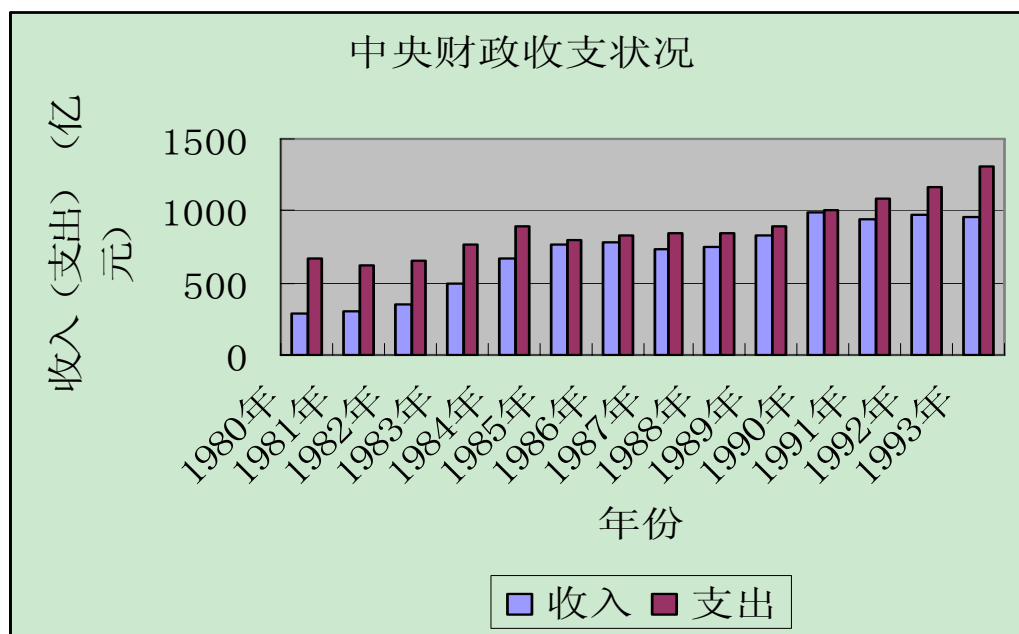


图 2 1980~1993 年中央财政收支状况

^① 数据来源于国家统计局网站：<http://www.stats.gov.cn/tjsj/ndsj/>。

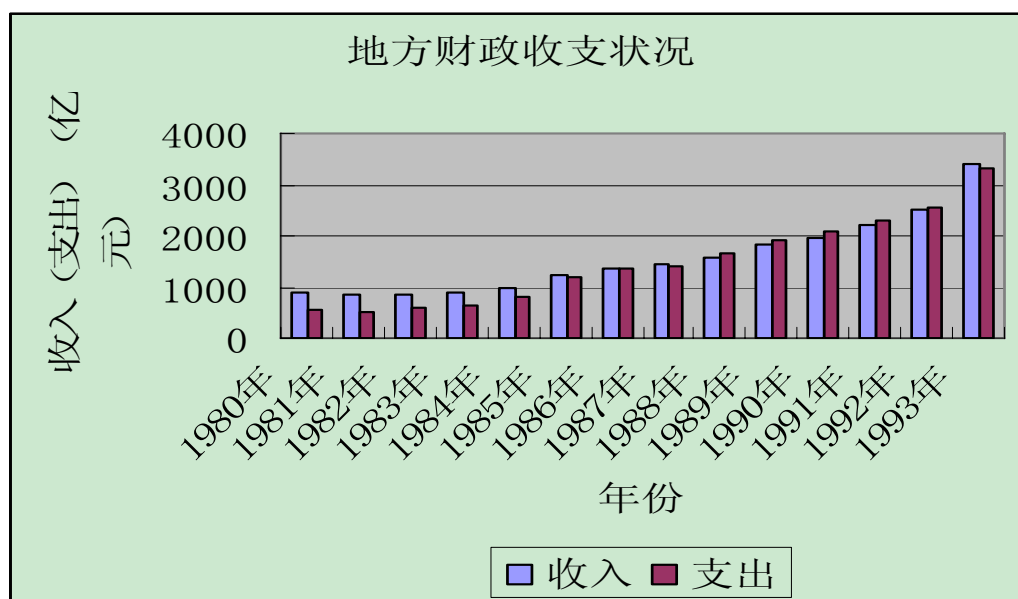


图3 1980~1993 年地方财政收支状况

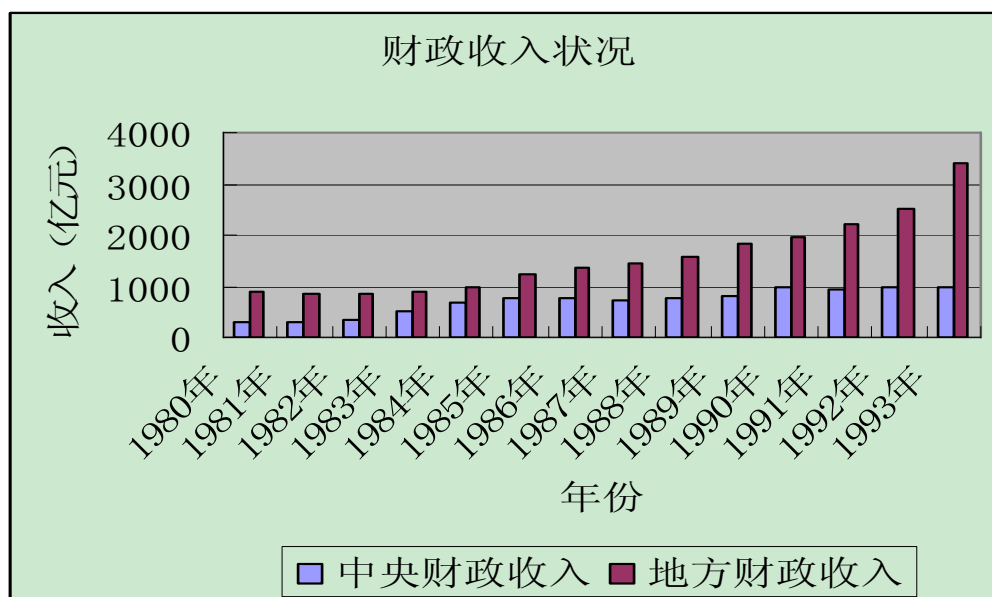


图4 1980~1993 年中央、地方财政收入状况

“任何一种制度，绝不能有利而无弊。任何一制度，亦绝不能历久而不衰”(钱穆，1952)。“利改税”和“财政包干制”在改革开放初期是一种好的制度，但随着时间的推移和形势的变化，这种曾经的好制度慢慢显得不合时宜，变成了阻碍社会发展的坏制度。进入 90 年代以后，由于（国内外）债务支出、社会保障体制改革、金融体制改革以及改革和扶持大中型国有企业力度加大等原因，中央财政（至少是预期的）支出规模进一步扩大，这些内在压力终于酿成了自 1949 年以来的最大一次税制改革的出台，可以说，这是一次“涤故谋新”的变革。

这种“谋新”主要体现在：

第一，在意识形态方面，逐步放弃了以命令和计划为基础的外部规则，通过对发达的市场经济国家的学习和模仿，逐步构建出适合市场经济的税收体系。在强调税收的财政收入作用的同时，也有意识地强化税收的调节作用和分配功能。

第二，在税收制度设计方面，实行了以流转税、所得税类税收为主体的多种税征收、多环节控制、多层次调节的复合税制，全部税种由原来的 37 个减少到 24 个。

这次改革的重中之重是建立新的流转税制。按照充分体现公平、中性、透明、普遍的原则，在保持总体税负基本不变的情况下，参照国际上流转税制改革的一般做法，改变了原流转税制按产品分设税目，分税目制定差别税率的传统做法，确立了在生产和流通环节普遍征收增值税，在此基础上选择少数产品再征一道消费税，对提供劳务、转让无形资产和销售不动产保留征收营业税的模式。改革后的流转税制是一个以规范化增值税为核心的与消费税、营业税互相协调配套的流转税制，并统一适用于内、外资企业，取消对内资企业征收的产品税和对外商投资企业和外国企业征收的工商统一税。

所得税制的改革包括企业所得税和个人所得税的改革。在企业所得税改革方面，为了理顺并完善国家与企业的利润分配关系，为了给各种不同经济性质的企业创造一个平等的竞争环境，此次改革取消了按照企业所有制形式设置所得税的做法，将国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税统一合并为企业所得税，实行统一的内资企业所得税制；在个人所得税改革方面，本着对较高收入者征税，对中低收入者不征或少征，体现不使纳税人税负增加过多和总体税负有所降低的宗旨，将个人收入调节税、适用于外籍人员的个人所得税和城乡个体工商户所得税合并，建立统一的个人所得税制。

在此期间，为了增强税制改革的协同效应，工商税制和农业税制也进行了相应的变革。工商税制改革的内容包括：一是扩大资源税征收范围；二是开征土地增值税，对房地产交易中的过高利润进行适当调节；三是调整了其他一些税种，如取消集市交易税、牲畜交易税、烧油特别税、奖金税和工资调节税。将特别消费税并入消费税，将盐税并入资源税，将屠宰税、筵席税征收或停征权下放给地方。在农业税制方面，将原农林特产农业税、原产品税和原工商统一税中的农林牧水产品税目合并，改为农业特产税，扩大了征收范围，适当降低了部分产品的税率，明确了减免税，规定了扣缴义务人。

第三，在财政管理体制方面，建立起中央与地方之间的分税制框架，并建立与之相对应的税务机构负责征收。根据规定，维护国家权益、实施宏观调控所必需的税种划分为中央税^①；同经济发展直接相关的主要税种划分为中央与地方共享税^②；适合地方征管的税种划分为地方税^③。财政管理体制改革的目的在于中央政府力图将各级地方政府的预算外收入也

^① 包括关税，海关代征消费税和增值税，中央企业缴纳的所得税，地方银行、外资银行和非银行金融机构缴纳的企业所得税，铁道部门、各银行总行、各保险公司总公司等几种缴纳的收入（包括营业税、所得税、利润和城市维护建设税），中央企业上缴利润等。

^② 包括增值税，资源税，证券交易税。其中增值税收入中央分享 75%，地方分享 25%；资源税收入按照资源品种划分，大部分资源税收入作为地方收入，海洋石油资源税收入作为中央收入；证券交易税收入，中央与地方各分享 50%。

^③ 包括营业税（不包括上述划为中央收入的部分），地方企业缴纳的所得税（同上），地方企业上缴利润，个人所得税，城镇土地使用税，固定资产按投资方向调节税，城市维护建设税（同上），房产税，车船使用

纳入预算收支范围，从而在扩大中央预算收入的同时，规范地方政府的行为。

经过十年“分税制”改革的运行，促进了财政收入稳步增长，2003 年财政收入达到 21715.25 亿元，是 1994 年财政收入的 4.16 倍^①。财政收入占 GDP 的比重也不断攀升，尤其中央政府层级的财政收入大幅提高（见图 5）^②，强化了地方政府对中央政府的依赖度，扭转了“财政包干制”下中央财政支出依靠地方上解的局面，使中央财政在宏观调控中处于主动地位。

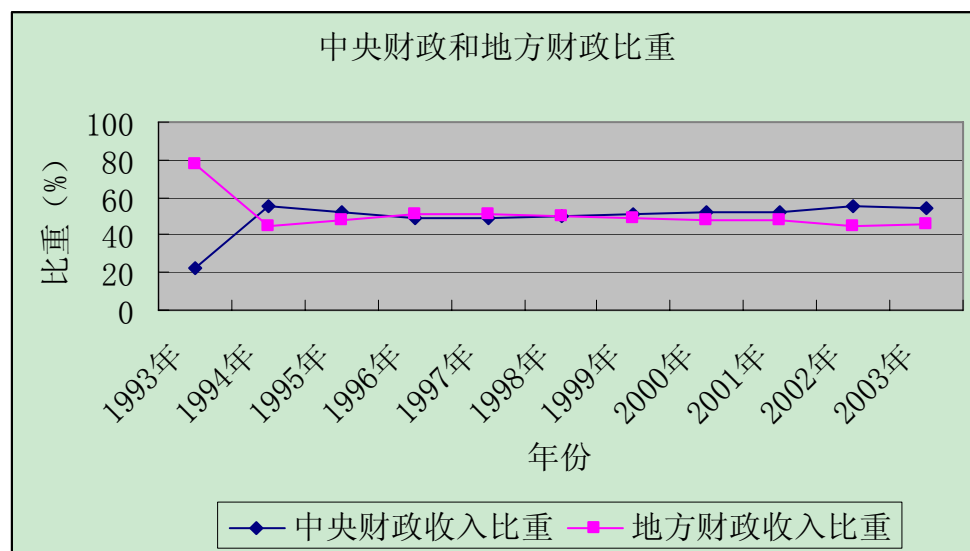


图 5 1993~2003 年中央财政和地方财政比重

（四）渐进税改（2004~）：刚健日新

1994 年的税制改革，为中国搭建起了市场经济条件下的税收制度的基本框架，当时税制改革的背景是处于启动阶段的转轨经济或过渡经济，与之相适应建立起来的税收制度的“过渡性”特征也同样典型。其后十年，中国的经济环境发生了巨大的变化，无论是经济的运行模式还是资源配置方式都更趋于市场化和全球化。在这种外部经济环境不断变化的过程中，税收制度作为整体经济制度的子制度，必然要相应地有所创新和改良，以适应和促进经济制度的发展。

中国的经济体制从高度集中的计划经济，到有计划的商品经济，再到社会主义市场经济，中国的所有制结构、产业结构、国民收入分配结构以及地区经济发展结构都发生了变化，市场逐渐在中国经济生活中成为基础性的资源配置方式。在市场经济条件下对税收制度的要求就是尽量减少对市场的干扰，减少对经济的扭曲，为市场竞争创造公平的外部环境。但 1994 年建立的税制在某些方面有失公平，既不利于内外资企业的公平竞争，又没能协调城乡经济的发展，而且缺乏调节收入分配和熨平经济周期的自动稳定机制，不能有效地纠正市场失灵

税，印花税，屠宰税，农业税，牧业税，耕地占用税，契税，遗产和赠与税，土地增值税，国有土地有偿使用收入等。

^① 数据来源于国家统计局网站：<http://www.stats.gov.cn/tjsj/ndsj/>。

^② 1996 年、1997 年和 1998 年的中央财政所占比重有所回落。

（安体富，王海勇，2004），明显阻碍了市场化进程的步伐。

如果说中国国内的市场化进程是诱致本轮税制改革的内因，那么，中国加入WTO则是对原有税收制度外在的冲击和挑战。随着全球化的深化，WTO已经从单纯的多边商品贸易组织发展成为涉及商品贸易、服务贸易、与贸易相关的投资、与贸易相关的知识产权、贸易政策审议与争端解决机制、法规透明度与可持续发展等经济贸易全球化众多方面的多边贸易体制。WTO从未要求其成员国的税制进行整体调整，但WTO作为经济全球化的历史存在形式，其所倡导的透明度原则、关税减让原则、国民待遇原则和无歧视原则必然要求成员国的税制进行调整以适应其约束。中国税制在遵循WTO约束进行调整时，有一点值得注意，WTO虽然是市场经济导向的，但其规则制定主要参照的是资本主义市场经济模式，大多西方发达国家在加入WTO初始就已经符合其内在要求，而中国推行的是社会主义市场经济，因此在WTO规则约束下的税制改革应是渐进而不脱离中国国情的。此外，在全球化背景下，从20世纪80年代掀起的，以“降低税率、扩大税基、简化税制、加强征管”为基本原则的税制改革浪潮席卷全球，至今余波未平，当然也波及到中国的税收制度演进。

在内外因素的共同作用下，中国从2004年开始推行以“简税制、宽税基、低税率、严征管”为原则的新一轮渐进式税制改革。之所以称本轮税制改革为“渐进税改”，是因本轮税制改革是在1994年所确立的税制体系框架的基础上，着眼于现行税制的进一步修补和完善，并非一次重起炉灶式的改革（高培勇，2007）。新一轮税制改革的主要内容包括：实行增值税的转型，改革出口退税机制，统一各类企业税收制度，完善消费税，改进个人所得税，改革和完善地方税制，条件具备是对不动产开征统一规范的物业税，创造条件逐步实现城乡税制统一等。本阶段税制改革力图在市场经济环境下促进经济效率和调节社会公平。

在增值税方面，为了减轻企业的负担、促进产业结构调整和技术升级，2004年9月开始在东北地区某些行业试行扩大增值税抵扣范围，即允许企业扣除外购固定资产的以纳税金，2007年7月，又将这一试行模式推广到中部地区六省。增值税由生产型转向消费型必然会付出诸如税收收入减少等代价，但改革所带来的解决重复征税的问题更接近于市场经济条件下对税收中性化的要求，并且消费型增值税对投资的刺激效应对税收收入补偿是远期实现的，从长远看，这能带动整个社会福利的上升。

在出口退税方面，考虑到中国的国情和WTO的要求，应把零税率制度改为适度退税制度，对国家需要鼓励出口的产品，可以实行较高的退税率甚至零税率；对国家需要限制的出口产品，可以实行较低的出口退税率甚至不退税。

在消费税方面，随着中国经济的迅速发展，社会消费状况已经发生了深刻的变化，现行消费税制度已经不能起到调解消费和调整经济结构的作用。因此在此次消费税改革中，一是要调整消费税的征收范围，取消对生活必需品的征税，将高档消费品纳入征税范围，并有步骤地对污染环境、耗费资源过多的商品或行为征税；二是适当调整消费税税率，以使其财政收入功能和经济调节功能的发挥达到最佳；三是完善征收环节，将部分征税品目的纳税环节由生产环节向后推移到批发或零售环节，以减少偷逃税的行为，充分发挥消费税调节消费的

作用。

在企业所得税方面,为给内外资企业提供公平的竞争环境、为顺应国际“降低税率”的潮流、为履行中国对WTO国民待遇原则的承诺,2008年起,中国政府合并了内外资企业所得税,并将税率定为25%。

在个人所得税方面,由于中国目前个人收入差距正在日益扩大,贫富分化日益严重,亟需对现行个人所得税进行改革,以承担起调节收入差距、缓解社会收入分配不公的重任。在个人所得税工薪所得减除费用标准上调至2000元,并于2007年开始实行个人所得税自行申报制度后,个人所得税改革的步伐并未停止,在未来的若干年中,中国的个人所得税制度不仅要拓宽税基,适当降低税率、减少累进级距,而且在征收模式上也要从分类所得税制向综合与分类相结合的个人所得税制转变,以进一步增强个人所得税的公平性。

此外,新一轮税制改革的内容和趋势还包括取消农业税,逐步实现城乡税制统一;改革房地产税收制度,在条件具备时对不动产开征统一规范的物业税;丰富并完善地方税体系,建立地方主体税种,以解决地方税体系框架不合理、税种收入划分不规范、部分税种设置不科学等问题。

从新一轮税制改革启动开始,中国税收收入已由2003年的20017.31亿元上升至2007年的45612.99亿元^①。税收收入的增长源于经济社会发展,虽然此次税制改革尚未结束,但从已有的轨迹和改革的趋向可以看出,新一轮税制改革在一定程度上促进了经济发展,中国税收制度在逐渐地与市场经济的要求相融合,也在与经济全球化的形势相适应。

三、让历史告诉未来

回顾历史并不能准确地预知未来(Stavrianos, 1999),但历史会告诉我们制度及其变迁是如何影响人类社会经济发展的。

改革开放后,中国税收制度的发展演进体现出较强的“路径依赖”特征,无论是税制改革的初始酝酿,还是后来的“利改税”、“分税制”改革和新一轮税改,每一次变迁都以前一个历史阶段作为逻辑起点,没有出现跳跃或另辟蹊径。正如诺思(North, 1981)所说,“人们过去作出的选择决定了他们现在可能的选择”。但根据“锁入效应”理论,路径依赖不仅可能使制度变迁沿着既定的路径进入良性轨道,也可能使制度变迁沿着错误的路径滑入低效率的状态而无法脱身。由于在中国的税制变迁过程中,始终伴随着政府主导的强制性力量,这种力量减少了制度变迁的阻力,也较好地解决了税制变迁过程中所遇到的矛盾和问题,因此,回顾30年的历史,中国税收制度基本上在沿着良性的轨道运行。

中国的税收制度变迁除了体现在对历史的依赖,也体现出与经济体制改革相结合的特征。在计划经济体制下,中国政府通过“攫取之手”(grabbing hand)直接控制着社会的经济剩余,并以此作为财政收入,此时税制简单而且在整个经济体制中并不重要;伴随着改革开放,尤其是对国有企业的放权让利和政府间关系调整,催生了不同于传统计划时代的税制

^① 数据来源于国家统计局网站: <http://www.stats.gov.cn/tjsj/ndsj/>。

建设新局面，税收制度逐渐由内在于经济过程向外在于经济过程转化，逐步地向市场规则下的税制模式靠拢。由于中国经济体制由计划向市场的转变，是一个随着客观情况变化而不断修改和调整的过程，这种“摸着石头过河”的“试错”的特点，使中国的经济体制改革表现出明显的动态性。中国的税收制度在伴随着宏观经济体制动态变革的过程中，也体现出一种流变的性质。这是因为，制度变迁的速度是学习速度的函数，而学习是一个选择的过程，税收制度规范在学习的过程中被修改或淘汰；此外，制度变迁取决于现存的知识存量，随着知识存量的增长，中国的税制变迁体愈来愈强地体现出理性化和规范化，有利于降低制度变革的成本。反观之，30年来中国税收制度的变革是伴随着经济体制变革不断试错的成果，而这种成果又成为不断学习的激励。

“任何一项制度，决不是孤立存在的”（钱穆，1952），制度之间会相互影响和制约，税收制度亦是如此。经济体制变革主导税制变革的同时，税制也对其有着反向的作用。熊彼特（1918）说，“一旦税收成为事实，它就好象一柄把手，社会力量可以握住它从而改变社会结构”，中国的税制变迁成为这句话很好的注解。从“财政包干制”激励地方经济增长，到“分税制”强化中央宏观调控能力，中国政府正是利用税制这柄“把手”左右着其他层面制度的变化。因此，溯游税制变迁的历史，我们可以洞悉社会存在和社会变化的规律，可以让历史告诉未来。

参考文献：

- 1.刘佐.中国税制五十年[M].北京：中国税务出版社，2001年。
- 2.刘志城.社会主义税收理论若干问题[M].北京：中国财政经济出版社，1992年。
- 3.周其仁.产权与制度变迁：中国改革的经验研究(增订本)[M].北京：北京大学出版社，2004年。
- 4.道格拉斯·C.诺思.经济史上的结构和变迁[M].北京：商务印书馆，2005年。
- 5.钱穆.中国历代政治得失[M].上海：生活·读书·新知三联书店，2005年。
- 6.杨小凯.百年中国经济史笔记[M].<http://bbs.2360.cn/archiver/tid-113564.html>
- 7.安体富，王海勇.当前中国税制改革研究[M].北京：中国税务出版社，2006年。
- 8.赵杰.论市场经济条件下的税制改革[M].北京：中国财政经济出版社，2006年。
- 9.张宇燕，何帆.由财政压力引起的制度变迁[C]（载于盛洪，张宇燕.从计划经济到市场经济[C]）.北京：中国财政经济出版社，1998年。
- 10.林毅夫，蔡昉，李周.论中国经济改革的渐进式道路[C]（载于盛洪.中国的过渡经济学[C]）.上海：上海三联出版社，上海人民出版社，1996年。
- 11.刘佐.中国税制改革50年[J].当代中国史研究，2000年第7卷第5期。
- 12.张卓元.中国20年经济体制改革的成效与展望[J].中国经贸导刊，1998年第24期。
- 13.杨灿明，贾文娟.对中央和地方财政分配关系的重新思考[J].中南财经大学学报，1994年第3期。

- 14.孙宁华. 经济转型时期中央政府与地方政府的经济博弈[J]. 管理世界, 2001年第3期。
- 15.黄仁伟. 论区域经济与“诸侯经济”[J]. 社会科学, 1995年第8期。
- 16.华国庆. 论社会主义市场经济与税收调控[J]. 安徽大学学报(哲学社会科学版), 1995年第1期。
- 17.安体富. 论深化财政体制改革[J]. 中国人民大学学报, 1991年第1期。
- 18.姜继增. 分税制与财政体制改革[J]. 财经问题研究, 1994年第7期。
- 19.许永现. 再论市场经济与税制改革[J]. 财贸经济, 1994年第4期。
- 20.胡鞍钢. 分税制: 评价与建议[J]. 中国软科学, 1996年第8期。
- 21.邓力平. 经济全球化WTO与我国税制改革[J]. 税务研究, 2000年第4期。
- 22.安福仁. 论新世纪初的中国税制改革[J]. 财经问题研究, 2002年第1期。
- 23.许建国. 我国“十五”税制改革的背景和目标[J]. 涉外税务, 2000年第1期。
- 24.高培勇. “十一五”期间的新一轮税制改革[J]. 经济观察, 2007年第6期。
- 25.安体富, 王海勇. 新一轮税制改革: 性质、理论与政策(上)[J]. 税务研究, 2004年第5期。
- 26.安体富, 王海勇. 新一轮税制改革: 性质、理论与政策(下)[J]. 税务研究, 2004年第6期。
- 27.岳树民. 新一轮税制改革特点及其需要处理好的几个问题[J]. 涉外税务, 2006年第12期。
- 28.黄新华. 中国经济体制改革时期制度变迁的特征分析[J]. 财经问题研究, 2002年第1期。
- 29.余雁刚. 中国税收制度变迁研究[D]. 厦门大学博士论文, 2002年5月。
30. Hehui Jin, Yingyi Qian, Barry R. Weingast. *Regional decentralization and fiscal incentives: Federalism, Chinese style*. Journal of Public Economics 89 (2005).
31. Wong, Christine P.W. (Ed.), *Financing Local Government in the People's Republic of China*. Oxford University Press, Hongkong.
32. Hongbin Li, Li-An Zhou. *Political turnover and economic performance: the incentive role of personnel control in China*. Journal of Public Economics 89 (2005)
33. Justin Yifu Lin, Zhiqiang Liu. *Fiscal Decentralization and Economic Growth in China*. Economic Development and Cultural Change, Vol. 49, No. 1. (Oct., 2000).