

新中国税制改革历程与经验

中国社会科学院财政税收研究中心 | 张斌

1949年10月1日，中华人民共和国成立，中国历史进入了新纪元，开辟了一个崭新时代，中国财政也掀开了新的篇章。新中国70年的发展历程波澜壮阔，在推进工业化建设、谋求国家富强、人民幸福的伟大进程中，经历了从建立高度集中统一的计划经济体制到改革开放，建立和完善社会主义市场经济体制，再到新时代全面深化改革，推进国家治理体系和治理能力现代化的巨大制度变革，而税收制度也伴随着这一进程经历了深刻的变化，承载着不同历史时期所赋予的沉重而艰巨的使命。对中国税制改革历程的回顾和经验的总结，不仅能够加深对过去70年新中国发展道路的理解，在“世界处于百年未有之大变局”的时代背景下，回顾历史有助于在新时代更好地深化税收制度改革，加快建立现代财政制度的进程。

新中国税收制度演变的基本线索

一是作为发展中国家，如何从一个积贫积弱、以落后的传统小农经济为主的农业国转变为现代化的工业国始终是新中国经济社会发展的基本命题。当发源于西方的工业革命席卷全球，现代化成为世界各国都必须面临的挑战，推进工业化进程并建立与之相适应的国家治理体系，提高国家治理能力就成为所有国家，尤其是发展中国家最紧迫、最重要的历史任务。由于获取财政收入的能力是国家资源动员能力最重要的组成部分，也是影响国家与社会成员之间经济和政治关系基础性的制度安排，因此探索建立包括税收制度在内的现代财政收入制度是一个国家现代化进程中的必然选择和必由之路。

二是作为社会主义国家，以公有制为主体的基本经济制度决定了中国政府不仅可以凭借政治权力获取税收

收入，同时也可以作为国有资产的所有者获取基于财产权利的收入，而在经济体制不断发展变化的情况下如何协调好这两种类型财政收入的关系是影响中国税制改革的重要因素。

三是新中国70年来经济体制的演变经历了从建立社会主义公有制和计划经济体制到逐步建立和完善社会主义市场经济体制的过程，这一过程也决定了与各个历史时期经济体制相适应的税收制度的演变和发展。

上述三条线索交织在一起决定了不同历史时期政府与社会（市场）资源配置的制度框架和基本格局，也决定了税收制度在不同阶段的历史使命、演变方向和基本特征。

社会主义改造时期，税收制度不仅承担着为国家的重点建设筹集资金的任务，同时也是促进社会主义改造的政策工具。社会主义改造完成后，随着公有制和计划经济体制的建立，以国家为主体的财政分配关系也深入到经济社会运行的各个领域并成为整个国民经济从宏观到微观的组织者，这一时期来自国营企业的收入取代税收收入成为财政收入的主体，而税收制度的地位和作用显著下降。

改革开放以来，从有计划的商品经济到社会主义市场经济的体制改革推动了政府与国营、集体企业和农村集体经济财政分配关系的根本性调整，而随着市场经济体制的逐步建立和完善，税收收入成为财政收入的主要形式。这一时期建立与社会主义市场经济体制和对外开放相适应的税收制度是财政收入制度改革的核心内容，而税制改革也充分发挥了推动经济体制改革“排头兵”的作用。

随着中国特色社会主义进入新时代，社会主要矛盾的变化要求加快建立现代财政制度。税收制度作为现代财政制度的重要组成部分，不仅要更好地筹集财政收入，在为人民提供更为优质的公共服务方面提供充足的财力保障；同时，税收制度的制订和实施还要更好地满足人民在民主、法治、公平、正义、安全、环境等方面的需要。因此，按照税收治理现代化的要求进一步深化税收制度改革是增强税收在国家治理中的基础性、支柱性、保障性作用的必然要求。

新中国税制改革的历程

（一）国民经济恢复与社会主义改造时期

1949年到1952年是国民经济恢复时期，这一时期税制建设的指导思想集中体现为1949年9月中国人民政治协商会议第一届全体会议通过的起临时宪法作用的《共同纲领》第四十条，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”。

1950年1月30日，政务院正式发布了《关于统一全国税政的决定》的通令，决定以《全国税政实施要则》作为今后整理和统一全国税政税务的具体法案，建立各级人民政府及财政税务机关并立即执行。《全国税政实施要则》、《全国各级税务机关暂行组织规程》以及相继颁布的各税种实施条例，配合以计划、会计、统计、监督检查等各项管理制度的制订和实施，近代以来中国税政不统一的局面从此宣告结束。

1952年年底，我国恢复国民经济的任务已经胜利完成，党中央提出了过渡时期的总路线，提出了两项相互联系的基本任务，一是逐步实现国家的社会主义工业化，二是逐步实现国家对农业、对手工业和对资本主义工商业的社会主义改造。1953年到1957年是第一个五年计划建设时期，同时这一时期完成了社会主义改造，建立了社会主义公有制和计划经济体制。

1953年8月，周恩来总理在全国财经会议上提出财政收入工作应该符合党在过渡时期的总路线和“一五”计划的要求。这个时期，税制建设的主要任务是：一方面要更多地积累资金以利于国家的重点建设；另一方面要调节各阶级的收入以利于巩固工农联盟，并使税制成为保护和发展社会主义及半社会主义，有步骤、有条件、有区别地利用、限制和改造资本主义工商业的工具。

（二）计划经济时期

社会主义公有制和计划经济体制建立后，由于国家可以直接控制国营企业和通过价格机制间接获取集体经济的利润，计划经济体制下税收组织收入和调节经济的功能大大弱化了。此时税收的作用仅仅体现在两个方面：一是对集体经济征税，包括农业税和城镇集体经济税收以体现全民所有制与集体所有制的差别；二是在全民所有制内部，税收作为指令性计划的辅助手段，只不过是按计划价格机制运行中不同行业、不同国营企业的成本和利润进行进一步调节的工具。

这一时期的税制建设在理论上受到了前苏联“非税论”的严重影响，“税利合一”的主张盛行一时。所谓“税利合一”是指国营企业以利润上缴代替流转税及其他一切税收。“税利合一”是对全民所有制内部税收存在的否定。虽然“税利合一”试点的时间短暂，并以失败而告终，但全民所有制内部税收存在的客观必然性问题在理论上并没有解决，“非税论”的影响依然长期存在。不久，便以另外一种形式——过分简化税制表现出来，税收在财政收入以及国民经济中的地位和作用均处于下降趋势。

文化大革命时期，“非税论”演变为更为极端的“税收无用论”，在片面强调简化税制的同时，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。

（三）改革开放初期

十一届三中全会召开后，我国开始了经济管理体制改革，进入了有计划的商品经济时代。在农村，以家庭联产承包责任制为特征的农村经济体制改革，改变了“公社化”的经济组织形式。在城市，城市经济体制改革的突破口是财税体制改革，以“税改利”作为国营企业“简政放权”、“减税让利”指导思想的实施措施，改变了国家与国营企业的纯收入的分配方式，形成了新的国家、企业、个人三者之间的收入分配关系。这一时期的税制改革主要集中在两个方面：

一是为适应改革开放吸引外资和多种所有制并存的格局，开始建立涉外税收体系和改革国内税制。1978年—1992年，经过10多年的努力，从所得税到流转税、财产税，从税法到细则，一套比较完整的涉外税收制度初步建立。另一方面，随着商品经济的发展和所有制格局的变

化，国内税制也进行了重大调整。

二是在对企业放权让利和推进国营企业改革，完善社会主义公有制实现形式的背景下，通过税制改革推进国家与国营企业分配制度的改革。1983年和1984年分两步实施的利改税是国家与国营企业之间财政分配体制的重大改革，即将国营企业上缴利润改为按照规定的税率和税额交纳税收，税后利润归企业支配。这项改革把国家与国营企业的分配关系通过税收相对固定下来，税后利润则归企业支配，而这为企业“自负盈亏”，成为相对独立商品生产者奠定了制度基础。1987年财政部结合承包经营责任制的推行，提出了实施税利分流改革的设想，国家和国营企业的利润分配关系调整为“税利分流、税后还贷、税后承包”。

这一时期，由于理论和实践中对政府与企业、政府与市场关系的认识并不清晰，单纯以“放权让利”为指导的改革思路造成了在国家、企业和个人分配关系上，国民收入过多向单位和个人倾斜，税收制度的收入功能有所减弱；而在财力紧张的背景下，各政府部门、机构被允许采用各种方式创收，由此直接助长了部门利益的膨胀，导致各种预算外收入和非税收入泛滥，税费关系亟待调整。

（四）建立和完善社会主义市场经济时期

1992年10月，党的十四大报告明确提出，我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。财税体制作为经济体制的重要组成部分，这一时期的财税体制改革也逐步摆脱了以“放权让利”为主要内容的“行政性分权”的束缚，进入以“制度创新”为特征的崭新阶段。1994年实施的税制改革初步奠定了与社会主义市场经济体制相适应的税制体系，在新中国税制改革历史上具有里程碑式的重大意义。

1994年，按照统一税政、公平税负、简化税制、合理分权、理顺分配关系，保证财政收入的指导思想对税制进行的全面改革，特别强调了统一税制和公平税负的要求，通过统一内外资企业流转税制度、内资企业所得税制度、统一个人所得税制度和统一规范税收优惠政策等措施，使各类企业之间的税负大致公平，进而为企业平等竞争创造了条件。1994年的税制改革是一次全方位、根本性的改革，在时间上也体现了一揽子推出的特点，是“建国以来规模最大、范围最广泛、内容最深刻的一次税制改革”。

1994年税制改革后，根据经济社会发展的要求，以1994年的税制框架为基础，我国的税制进行了持续的改

进和完善。主要内容有：2006年，在农村税费改革的基础上，除烟叶税外，我国全面取消了农业税；2007年、2008年进一步统一了内外资企业所得税制度、车船税、内外资企业和房产税制度，实现了内外资税制的并轨。2001年和2008年分别推出了车辆购置附加费改征车辆购置税和成品油价格及其配套的交通税费改革。2004年开始，增值税转型改革在东北地区部分行业开始试点，随后试点地区和行业不断扩大，到2009年在全国所有地区、所有行业推行增值税转型改革。

（五）全面深化改革时期

2013年11月，党的十八届三中全会审议通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出：全面深化改革的总目标是完善和发展中国特色社会主义制度，推进国家治理体系和治理能力现代化。同时明确指出：财政是国家治理的基础和重要支柱并提出了建设现代财政制度的要求。2017年10月，党的十九大报告指出中国特色社会主义进入新时代，我国社会主要矛盾已经转化为人民日益增长的美好生活需要和不平衡不充分的发展之间的矛盾，同时提出了“加快建立现代财政制度”的要求。以现代税收制度为主体的现代财政收入制度是现代财政制度的重要组成部分，因此2012年以来全面深化改革时期税收制度改革的目标是建立现代税收制度，实现税收治理现代化。

2012年以来，税收法定原则的落实取得了显著进展，现有的18个税种中除2012年前以制订法律的企业所得税、个人所得税和车船税三个税种外，截至2019年8月，全国人大常委会已审议通过了六部税法，即：环境保护税法、烟叶税法、船舶吨税法、车辆购置税法、耕地占用税法、资源税法。

2012年以来，按照十八届三中全会的部署，营业税改征增值税改革试点从区域到行业逐步全面推开，增值税完全取代了营业税，营业税告别了历史舞台。此后，随着增值税简并税率改革以及下调税率、留抵退税制度改革的实施，增值税制度优化取得了重大进展。

2018年8月31日，十三届全国人民代表大会常务委员会第五次会议通过了《关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》，初步建立了“综合与分类相结合”的税制模式，引入了“差别化”的专项附加扣除制度，由此确立了政府与自然人纳税人之间直接的税收联系，奠定了现代个人所得税的基本制度框架，在中国税制改革史

上具有里程碑式的重大意义。

2018年3月推出的国税地税征管体制改革，其核心内容是国税地税机构的合并，这是1994年国地税机构分设后对税收征管体制的又一次重大调整，对于推进税收管理体制和征管能力现代化，进一步增强税收在国家治理中的基础性、支柱性、保障性作用具有重大而深远的意义。

新中国税制改革的经验

新中国成立以来，尤其是改革开放40年，中国经济社会发展取得了举世瞩目的巨大成就。作为世界上最大的发展中国家，同时也是长期实行计划经济体制的转轨国家，中国的税收制度现代化进程不仅兼具发展中国家和转轨国家的双重特征，也具有基于自身悠久文明史和政治文化传统的独特性。70年来的经验归纳来看，主要有以下几个方面：

（一）党的坚强领导是税收制度现代化的政治和组织保障。发展中国家现代化进程中的主要问题之一是由于不具备现代国家的治理体系和治理能力，因此难以建立能够有效实现国内资源动员的财政收入体系；而财政收入的匮乏和缺乏弹性又影响了对教育、基础设施的投入，从而阻碍了工业化的进程和国家治理能力的提高，如何

突破这种“两难困境”是发展中国家国家治理和财政收入制度现代化进程面临的巨大挑战。

中国共产党作为中国现代化事业的领导核心，其对国家政治经济主权的捍卫，“为人民服务”宗旨的贯彻和应对内外部挑战时改革的勇气和纠错能力是我国现代化进程的政治和组织保障，同样也是新中国成立70年来，根据不同历史时期的使命和任务持续推进税制改革和推动税制现代化进程的最大动力来源。

（二）明确的改革目标有助于税制改革的持续推进。与西方成熟市场经济国家和战后新兴市场经济国家相比，我国经历了从社会主义改造建立计划经济到计划经济体制逐步向市场经济体制转轨的过程。在不同的历史时期，围绕当时历史阶段的中心任务，根据明确的改革目标推进税制改革，发挥税收制度在各项制度建设和改革中的“排头兵”和“突破口”的作用是70年来税制改革的基本经验。

如1992年党的十四大明确市场经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制后，为不同所有制企业建立统一的、公平竞争的税制环境，建立与社会主义市场经济体制相适应的税制体系就成为1994年税制改革的基本目标并一直作为1994年后诸多税制改革的指导思想推动着税制的持续完善。



(三)重视处理好“制度模仿”与适应“中国国情”的关系。我国作为一个发展中国家,在经济发展,尤其是在向市场经济转轨的进程中,引进模仿成熟市场经济国家的税收制度是设计和实施税制改革的必然选择。改革开放初期,为引进外资的需要而迅速建立起来的适用于外商投资企业和外籍个人的所得税制度不仅在实体法层面大量借鉴了西方国家的成熟税制,在立法程序方面也按照税收法定的要求采用了人大立法而不是国务院《暂行条例》的形式。可以说,为适应改革开放的需要而主动借鉴成熟市场经济国家的税制是中国1978年以来税制改革的重要动因。

但税收制度并不是孤立存在的,一个税种的有效运行需要许多其他技术条件和制度条件的配合,引进一个税种容易,而引进相应的配套制度则往往有很大的困难。税制运行环境的差异导致以模仿为基础建立的税收制度需要根据本国国情进行“本土化”改造,而通过制度模仿引进税制时根据当时国情进行的“本土化”改造措施会随着中国经济社会的进一步发展再次形成向成熟市场经济国家税制靠拢的压力和动力。因此,重视处理好“制度模仿”与适应“中国国情”的关系是税制改革得以持续推进的重要经验。

(四)“试点先行”的税制改革推进策略。新中国70年

来的税制改革具有比较鲜明的行政权主导的特征,强制性制度变迁在很大程度上体现了政府的意志,由于信息成本和激励机制等因素的约束,政府确定的税制改革方案并不能保证是最优的方案。为充分解决强制性制度变迁带来的问题,在加强顶层设计和集中统一领导的同时,在税制改革中采取“试点先行”的策略,通过“试点”及时总结改革的经验和不足,在完善的基础上逐步推开是中国推进税制改革的重要经验。而随着市场经济体制改革的不断深入和社会公众纳税人意识的普遍提高,行政权主导的税制改革模式的弊端也越来越突出,十八届三中全会明确提出了落实税收法定原则的要求,按照建设社会主义法治国家的要求进一步加快推进税收法定是推进税收治理现代化的必然要求。

(五)税制改革与税收征管协调推进。在发展中国家税制改革的过程中,发挥好制度模仿的作用,除了制度本身要根据特定国家特定发展阶段的具体国情进行“本土化”改造外,如何建立与新的税制相适应的税收征管体制是决定税制改革成败的关键。回顾我国税制改革的历程,与税制改革相适应的税收征管体制改革的同步推进和充分利用信息化手段持续提升税收征管能力是税制改革取得成功的基本保障。□

责任编辑 张蕊

