

两步“利改税”的历史经验和启示

深化财税体制改革不但要会算减法账，而且要会算加法账和乘法账

曾国祥 国家税务总局税收科学研究所原所长

社会再生产理论告诉我们，生产决定流通、消费和分配，生产是社会再生产的基础环节。没有物质资料的生产就没有物质资料的流通、消费和分配。但是，流通、消费和分配对生产也有很大的反作用和影响，四者之间是相互联系、相互作用、相互影响的。

从表面看，改革开放之初的两步“利改税”只是国家与国营企业之间收入分配关系的改革，实际上它还是各级政府机构简政放权、扩大企业特别是国营企业生产经营自主权，进而搞活企业、搞活经济的重大改革步骤和措施。

改革开放初期，为了扩大企业自主权，增强企业活力，推行各种形式的利润包干制度，对于调动企业和职工的积极性是有成效的。

但是，各种形式的利润分成制度和利润包干制度也有其内在的局限性和本身不可克服的缺点。一是在双重体制下，由于价格、税率不尽合理，企业利润的多少并不能完全反映企业的经营水平。由于利润分成、利润包干基数的确定带有偶然性，利润分成基数和分成比例很难定得合理，利润多的多分成，利润少的少分成，不可避免地出现“鞭打快牛”等现象。二是无论是利润分成还是利润包干，都是包盈不包亏，企业出现亏损了，还是要吃国家的“大锅饭”。三是难以体现“国家得大头、企业得中头、职工得小头”的原则，不能保证企业新增利润大部分上缴，企业与国家之间的分配关系不规范，不统一，一户一定，政府要与每个企业“谈判”，管理成本太大。四是政企不分，企业依然是各级政府的附属物，企业上缴利润，与部门、地方的经济利益绑得较紧，不可能真正做到政企分开，企业自主经营、自负盈亏。正是这些深层次的原因，使党中央、国务院不失时机地提出并坚决地推行了两步“利改税”。

1982 年 11 月，时任国务院总理赵紫阳在第五届全国人民代表大会第五次会议上的报告提出，今后 3 年内，在价格不作大的调整的情况下，应该改革税制、加快以税代利的步伐。这项改革要分别不同情况，有步骤地进行。对国营大中型企业要分两步走：第一步，实行税利并存，即在企业实现的利润中，先征收一定比例的所得税和地方税，对税后利润采取多种形式在国家和企业之间合理分配。第二步，在价格体系基本趋于合理的基础上，再根据盈利多少征收累进所得税。同时，适当调整部分产品的工商税率，开征一些必要的新税种，进一步发挥税收集聚资金和调节生产、流通和分配的作用。这一段话简要地说明了利改税的背景条件、时间进度、实施步骤、具体做法、目标要求和意义。

为了贯彻落实国务院的部署，同年 12 月，财政部和国家体改委开始在上海、天津、济南进行利改税调查测算工作，发现按当年预算实现的利润额计算，企业缴了税费、扣除企业现有留利后，企业之间剩余利润高低悬殊，个别企业甚至不能完成上缴税费任务，故建议增设调节税或采取各种形式的税后利润分配办法。

1983 年 4 月，国务院发布《国营企业利改税办法》，同意自 1983 年 1 月 1 日起实行，同年 6 月 1 日开始办理征税工作，即实行第一步“利改税”。到 1983 年底，全国实行“利改税”的国营工业、交通和商业企业近 11 万户，占盈利国营企业的 93%左右，在增长利润中，国家占 60%左右，企业占 38%，第一步“利改税”达到了预期的目的，体现了国家得大头、企业得中头的原则。

第一步“利改税”也存在一些弊端：一是由于税利并存，企业税后利润还要由主管部门和企业

用种种形式再分配，企业不能真正实行“独立核算、自负盈亏”。二是对企业征收的所得税和税后利润的分配仍然按企业行政隶属关系划分，很难削弱部门、地方的行政干预。三是税种比较单一，很难发挥税收调节经济的功能。

1984年4月，国务院听取第二步“利改税”方案汇报，此后不久，决定从1984年10月1日起，在全国普遍进行“利改税”的第二步改革，即从税利并存逐步过渡到完全的以税代利，税后利润留给企业安排使用。

国营企业第二步利改税试行办法规定，把工商税划分为产品税、增值税、盐税和营业税，增加资源税、城市维护建设税、房产税、土地使用税和车船使用税。对盈利的国营企业征收所得税。同年9月，国务院发布新的11个税收条例(草案)。

国营企业全面实行“利改税”的第二步改革是我国经济体制改革的一项重大突破。这次改革初步规范了国家与企业之间的分配关系和产品税税率的调整。资源税的开征把企业因资源结构和开发的条件差异而形成的级差收入，收归国家。同时，恢复征收几种地方税，使地方财政有了一定的固定收入来源。国营大中型企业承包制开始退出历史舞台。这不但从根本上扩大了国营企业的生产经营自主权，打破了企业吃国家“大锅饭”、职工吃企业“大锅饭”的局面，而且为城市经济体制的一系列改革创造了条件。

两步“利改税”改革对我国城市经济体制改革和国民经济的发展产生了巨大影响。

第一，国家和企业的分配关系开始用税法的形式固定下来，改变了过去政府部门与企业一对一谈判的被动局面，不会出现过去那种争利润留成基数和分配比例的情况，从根本上确保国家的财政收入随国民经济的发展而稳定增长。

第二，企业有了独立自主的税后利润支配权。这不但为企业自主经营和扩大再生产提供了财力支撑，而且促使企业改善经营管理，不断提高劳动生产率和经济效益。

第三，企业不再按照行政隶属关系上缴利润和税收，有利于逐步打破部门、地区分割，实行政企分开，减少不必要的行政干预，为调整企业、行业 and 产业结构，按照经济规律组织社会化大生产提供了条件。

第四，通过税收杠杆的调节作用，缓解了当时因价格双轨制不合理带来的许多矛盾，如企业利润悬殊等，为企业有序竞争改善了外部条件。

第五，两步“利改税”奠定了现代税收制度的基础。我国沿袭了几十年的工商税制度开始调整、规范为产品税和增值税等；为中央与地方按照税种划分财政收入的分税制和分级财政管理体制体制改革准备了税制条件。我国的税制结构发生了重大变化，现代税收制度的雏形已经形成。

随着经济体制改革的深化和国民经济的发展，两步“利改税”的不足也日益明显表现出来。一是由于过分强调保证国家财政收入，对企业利益“不挤不让”，国营企业所得税税率过高，同时对一部分企业的税后利润征收调节税，对企业留利征收国家能源交通重点建设基金和国家预算调节基金，致使国营大中型企业税负偏重。二是企业税前还贷，加重了国家财政负担，加剧了企业之间税负失衡，并助长了全国固定资产投资规模的膨胀。

两步“利改税”有很多历史经验和启示值得认真研究和总结。

第一，两步“利改税”重新确立了税收是处理国家与企业之间分配关系的主要形式。城市经济体制改革与农村经济体制改革相比，情况更复杂，难度更大，更需要有缜密的现代经济管理理论的指导，在认真调查研究的基础上，制定具体实施方案，对可行性方案要反复论证，注意听取各方面的意见，特别是不同的意见，先行试点，再逐步推开。这样才能确保改革方案能够积极稳妥地贯彻落实。改革开放在理论上可以百家争鸣、百花齐放，但在实际工作中，在政策、措施上一定要实事求是，在步骤上要积极稳妥，既不要一哄而起，又不要举棋不定。

第二，城市经济体制改革是一项系统工程。在确定年度某项改革重点时，要兼顾相关方面其他改革措施的配合，如两步“利改税”与企业建立健全经济责任制的配合，两步“利改税”与妥善处理国家、企业、职工三者之间分配关系的配合，税制改革与银行信贷制度改革的配合，两步

“利改税”与划分收支、分级财政体制改革的配合等，各方面要统筹兼顾，不能顾此失彼。综合规划、统筹兼顾、突出重点、分步实施、渐进改革是我国经济体制改革的重要经验之一。

第三，已经确定的正确的改革方向不能随意改变，以免引起经济社会震荡，加大改革的行政成本。要在理论和实践的結合上正确认识和把握“承包制”和“利改税”的本质区别，同时对二者要有科学的历史评价。

利润包干和利润承包让国营企业关心利润，较之过去计划经济条件下企业吃国家“大锅饭”是一种进步。但是，国家与企业之间的分配关系又不能用利润承包的方式来解决。一味片面强调利润承包，否定“利改税”，否定税收，是一种倒退。

从 1987 年起，在国营企业中又开始普遍推行各种形式的承包经营责任制，用承包合同的形式确定企业向国家上缴利润的基数，企业又开始与部门和地方政府争利润承包基数、利润分成比例，从而又出现了企业包盈不包亏、国家税收下降等现象。这时候国营企业推行的各种形式的承包经营责任制，实际上是对两步“利改税”的否定，企业改革走了一条“回头路”。当时，从理论界到实际工作部门，对国营企业到底是实行“利润包干”和“承包制”，还是坚持“利改税”的改革方向，有两种截然不同的改革思路，双方相持不下，争论非常激烈。直到 1988 年初，国务院才提出：“财政体制要在企业实行经营承包责任制的基础上，逐步转向税利分流，理顺国家与企业的分配关系。”

工业企业管理、工业经济管理要比农村家庭承包制管理复杂多了，更何况现代工业是社会化大生产，生产经营自主权应当依法全部落实到企业。现代企业制度的基本要求是“产权清晰，权责明确，政企分开，管理科学”。权责明确指的是企业内部管理职责职权责任制度的明确，政企分开指的是部门、地方政府要与企业脱钩，让企业依法自主经营，自负盈亏。国家与企业之间的分配关系用税收形式固定下来，税后利润企业自主支配使用，不存在利润承包关系。

第四，为了深化经济体制特别是国有企业改革，从理论上必须坚持“税利有别”、“税利分开”、“税利分流”的方向。

两步“利改税”前的税利不分，指的是企业上缴间接税与利润并提，间接税与利润不分；两步“利改税”后的税利不分，指的是企业所得税与利润并提，直接税与利润不分。

如果说利润调节税“鞭打快牛”，把两步“利改税”否定了一半，那么，后来出现的国营企业大面积搞承包经营责任制，就完全否定了两步“利改税”。这时，企业搞利税大包干，实际是利润大包干，这是更严重的税利不分，实际上否定了企业所得税，否定了税收和利润之间的本质差别，弱化了国家对国有企业的税收管理。

税利不分的原因，除了传统政治经济学的理论误导外，还有在计划经济体制下，国家对国有企业主要靠行政手段和下达指标，同时进行指标考核的管理方式，这是长期以来税利不分、税利并提且乐此不疲的根本原因。

搞活企业是搞活经济的基础。落实国有企业的法人财产权，包括生产经营和投融资自主权，是搞活企业的基本要求，也是建立和完善社会主义市场经济体制的中心环节。这样各类企业包括国有企业都按照《公司法》的要求组建运作，政企分开，管理科学，在市场竞争中优胜劣汰，国家同时加强宏观经济间接调控，我国经济就会又好又快地可持续发展。

第五，两步“利改税”一直需要研究解决的核心问题是如何正确处理国家与企业之间的分配关系。过去是国家与企业之间利润分配比例问题，现在是国家与企业之间广义宏观税收负担问题。减轻企业的广义税收负担，包括各种名目繁多的行政性规费负担，清费正税，降名义税率，应该是下一步深化税制改革需要研究解决的重要问题。减轻企业的广义税收负担，降低名义税率，并不一定少收税。古人说：“将欲取之，必先予之。”上世纪 80 年代初，对乡镇企业、城市中小企业包括集体企业等，主要采取了“放权让利”的改革，从而搞活了广大中小企业，促使这些企业快速壮大发展。企业发展了，经济搞活了，国家就可以多收税。眼下降低企业税收负担，将来可以多收税。因此，深化财税体制改革不但要会算减法账，而且要会算加法账和乘法账。这是成功的

历史经验和启示。