

中国

财税改革与法治研究

我们这代人是幸运的，在我1983年回到母校中央财经大学后，恰逢财税改革大潮的蓬勃兴起和发展，使我有机会于1983年初参加了由国务院研究室主持的『财税改革研究』课题组的研究工作，以后又有机会直接参加了中国社会科学院『积极财政政策跟踪研究』、世界银行『中国增值税分项目实施方案』、『加入WTO后中国税收法制体系的改革和完善研究』、财政部『中国农村公共财政法律法规建设研究』、『个人所得税费用扣除项目及标准问题研究』、『国家税务总局/联合国开发计划署项目『中国税收基本法研究』、『完善中国地方税制的研究』、『中国税务学会学术研究会委员会『加快企业所得税两法合并的研究』、『中国法学会『财税宏观调控立法研究』等课题的研究。与许多经济、财税理论工作者一样，笔者『属于静不下来的群体中的一员』，面对经济改革、财税改革千载难逢的良机，中央财经大学活跃的学术平台和经济学人的责任感，使我关注财税改革与财税法制建设的一系列实践问题，承担了一个接一个的研究课题。在有关领导部门和前辈学者的关怀下，我们为自己的研究成果可能对中国的改革与法治尽绵薄之力而感到兴奋，而同时更深深感到我国的财税改革与法制建设任重而道远，为了继续推进财税立法民主化、科学化的进程，完善财税法体系，作为经济理论工作者和教育工作者，我们理应不懈努力，积极投入这波澜壮阔的时代进程！

汤贡亮◎著

中国税务出版社

ZHONGGUO
CAISHUI GAIGE
YU
FAZHI YANJIU

中国

财税改革与法治研究

ZHONGGUO
CAISHUI GAIGE
YU
FAZHI YANJIU

汤贡亮◎著

中国税务出版社
CTP

图书在版编目(CIP)数据

中国财税改革与法治研究/汤贡亮著. - 北京:中国税务出版社,
2008.2

ISBN 978-7-80235-178-3

I. 中… II. 汤… III. ①财政管理体制-经济体制改革-
中国-文集②税制改革-中国-文集③财政法-中国-
文集④税法-中国-文集 IV. F812-53 D922.204-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 005339 号

版权所有·侵权必究

书 名: 中国财税改革与法治研究

作 者: 汤贡亮 著

责任编辑: 朱承斌 顾露华

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市西城区木樨地北里甲 11 号(国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@ tom. com

发行部电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 30

字 数: 530000 字

版 次: 2008 年 2 月第 1 版 2008 年 2 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80235-178-3/F · 1098

定 价: 68.00 元

如发现印有装错误 本社发行部负责调换



参加“2001海峡两岸租税学术研讨会”在日月潭留影
(2001年12月)

参加“税收基本法
问题国际研讨会”
(2005年12月)



与夫人李淑湘教授一起参加
中央财经大学研究生毕业典
礼 (2004年6月)



参加中国人民大学博士学位论文答辩会合影（左起梁朋、安体富、刘溶沧、陈共、侯梦蟾、贾康、汤贡亮、高培勇、郭庆旺，1998年6月）

与导师陈良璧先生和师母合影（1988年4月）



与叶振鹏老师合影(2006年1月)



与姜维壮、王美涵教授合影(2004年11月)

与戴园晨先生合影
(2006年8月)



与台湾著名学者陈
听安先生合影
(2001年12月)



与台湾大学黄茂荣、
葛克昌教授合影
(2007年9月)





参加“中日韩三国税法论坛”
(2006年11月)



参加“第三届中美税法高级论坛”合影
(其中前排左一为刘剑文教授、左二为王裕康先生、左四为刘隆亨教授、左五为密歇根大学 Reuven S. Avi-Yonah 教授、左七为美国联邦税务法院大法官 David Laro)
(2007年6月)



与夫人李淑湘、儿子汤澜
在伦敦(2004年7月)

自序

呈现在读者面前的这本《中国财税改革与法治研究》，汇集了我1993年以来承担或主持国务院研究室、财政部、国家税务总局、中国社会科学院、世界银行、联合国开发计划署、中国法学会等部门有关财税改革和财税法治方面科研课题的研究报告和部分相关的学术论文。

1994年以来，在以市场为取向的经济改革快速推进的过程中，我国财税制度不断创新，与市场经济相适应的规范化的财税体制框架逐步确立。与此同时，我国的财税法治也取得了令人欣喜的重要成就。《农业税条例》的废止，公共财政的阳光逐渐覆盖广大农村，《财政转移支付法》的起草，《预算法》的修订列入立法规划，增值税转型试点工作的迈进，个人所得税法听证会的召开，企业所得税“两法合并”的成功，《中华人民共和国税收基本法（或税法通则）》起草工作的正式启动……都是我国财税改革与财税法治积极推进的显著标志。我们深深地感受到气势恢弘的中国财税改革和财税法制建设脉搏的跳动，深深地感受到中国财税改革和财税法治对于建立和完善我国社会主义市场经济体制的无比重要性。

我们这代人是幸运的，在我1992年回到母校中央财经大学后，恰逢财税改革大潮的蓬勃兴起和发展，使我有机会于1993年初参加了由国务院研究室主持的“财税改革研究”课题组的研究工作，以后又有机会直接参加了中国社会科学院“积极财政政策跟踪研究”，世界银行“中国增值税分项目实施方案”、“加入WTO后中国税收法制体系的改革和完善研究”，财政部/世界银行“公共财政覆盖农村研究”，财政部“个人所得税费用扣除项目及标准问题研究”，国家税务总局/联合国开发计划署项目“中国税收基本法研究”、“完善中国地方税制的研究”，中国税务学会学术研究委员会“加快企业所得税两法合并的研究”，中国法学会“财税宏观调控立法研究”等课题的研究。与许多经济、财税理论工作者一样，笔者“属于静不下来的群体中的一员”，面对经济改革、财税改革千载难逢的良机，中央财经大学活跃的学术平台和经济学人的责任感，使我愈加关注财税改革与财税法制建设的一系列实践问题，承担了一个接一个的研究课题。我们为自己的研究成果可能对中国的改革与

法治尽绵薄之力而感到兴奋,同时更深深感到我国的财税改革与法制建设任重而道远。为了继续推进财税立法民主化、科学化的进程,完善财税法制体系,作为经济理论工作者和教育工作者,我们理应不懈努力,积极投入这波澜壮阔的时代进程!

经过几代人的艰苦探索,实行市场经济与建设法治国家已经成为当代中国的两大主题。1999年,党的十五大提出的“依法治国”方略被写入宪法,在财政领域就相应表现为“依法理财”与“财政法治”,在税收领域就相应表现为“依法治税”与“税收法治”。在财税改革深入发展的今天,我们欣喜于中国财税与财税法改革取得的巨大成就,亦倍感作为财税与财税法学人肩上所承担的历史使命。编辑出版《中国财税改革与法治研究》这样一本书的目的,一是为了按专题梳理、总结1993年以来自己有关财税改革与法治的一些研究成果,同时也是对自己这十余年来教学与科研工作的一个回顾和纪念;二是为了满足研究生教学的需要,有关课题的研究报告可供研究生学习参考。我认为,研究生应以研究为主,而这种研究又应植根于中国的经济、社会改革的实践,通过参与一些课题的研究,提高分析问题、解决问题的能力应该是培养研究生成才的一个好的途径。

本书将我在庆贺戴园晨先生80华诞会议上的发言作为“附录”,一方面是因为此文深情地阐述了戴先生为经济理论与经济改革所作的重大贡献,而在描述与戴先生相识、相交的过程中也从某个侧面折射出我的教学、科研历程,我十分珍惜戴先生等老一辈学者对我的关怀和友情。另一方面,也是想借此文表达我对尊敬的于光远、许毅、戴园晨、王绍飞、陈良璧、张卓元、姜维壮、邓子基、王亘坚、王平武、张忠诚、王传纶、陈共、侯梦蟾、何振一、叶振鹏、何盛明、胡中流、葛惟熹、梁尚敏、王诚尧、董庆铮、安体富、刘溶沧、刘隆亨、韩绍初、王美涵、王文鼎、刘邦驰、刘明远、王佩苓、黄景钧、尤克介等老一辈经济学家、财政学家、我的老师深深的感激之情!

本书中部分研究报告与论文是我与我的同事或博士生合作撰写的,在文中合作者的姓名都已予以注明,特向他(她)们表示诚挚的谢意。

衷心感谢中国税务出版社社长程永昌教授、总编辑贾绍华教授对本书出版的热情关切与全力支持。

本书出版之时,将迎来中央财经大学(原中央财政金融学院)1964级毕业40周年,谨以此书献给我亲爱的母校。

汤贡亮

于中央财经大学

2007年12月1日

目 录

一、财税体制、政策、宏观调控与立法

中国财政体制的沿革与若干经验 / 1

近期我国积极财政政策的选择与税收政策的调整 / 15

税收中性与税收调控若干问题研究 / 22

财税宏观调控立法的回顾与发展趋向 / 41

依法治税,实现税收与经济的良性循环 / 64

二、农村公共财政法制建设与涉农税制发展趋向

中国农村公共财政法律法规建设研究 / 75

论财税政策与法制对新农村建设的支持 / 124

关于入世后加强中国农业保护和推进农业税收制度改革的思考 / 131

关于加快取消农业税,积极推进统一城乡税制的建议 / 138

关于“统一城乡税制”问题的几点思考 / 141

三、世界性税制改革相关理论评析与“十一五”时期中国税制改革

世界性税制改革的背景、特点和经验总结 / 146

世界性税制改革相关理论评析与进一步改革、完善 / 153

中国税制的背景分析 / 153

市场经济条件下的中国税收法制建设与税制改革 / 169

——兼论“十一五”时期中国税制改革问题 / 169

四、中国增值税转型问题研究与出口退税政策的调整

中国实施增值税转型问题研究 / 182

我国增值税转型试点经验与转型方案选择 / 201

出口退税政策的经济效应：理论分析和实证研究 / 211

五、中国个人所得税制的进一步改革与完善

个人所得税费用扣除项目及标准问题研究 / 225

个人所得税管理制度、手段、方法“三位一体”创新

——评《个人所得税管理办法》 / 254

从税基的视角进一步完善个人所得税制研究 / 261

六、企业所得税制的改革与完善

企业所得税改革中的几个主要问题研究 / 272

加快企业所得税“两法合并”立法进程需要解决的主要政策问题 / 283

新企业所得税法：中国市场经济体制迈向成熟和规范标志 / 290

七、地方税收立法权问题探讨与中国地方税制的改革和完善

关于合理划分税收立法权与税收管理权的思考 / 295

关于我国地方税收立法权问题的探讨 / 303

从国际视角看中国地方税制的改革与完善 / 317

关于开征遗产税若干问题的探讨 / 326

中国大陆开征遗产税的探讨

——兼论海峡两岸遗产税“设想”与“税制”的比较 / 334

八、中国税法监督问题研究

关于完善我国税法立法监督机制的探讨 / 348

关于完善我国税收执法监督机制的探讨 / 363

完善我国税收司法监督机制研究 / 375

九、《税收基本法》（或《税法通则》）研究

《税收基本法》的缺失给税收执法造成的困难及现实处理方法 / 388

《税收基本法》应体现依宪治税精神

——对制定我国《税法通则》的思考 / 405

制定《税收基本法》（或《税法通则》）的研究 / 417

《税收基本法》研究评述 / 426

税收基本法国际比较研究及启示 / 444

附 录

“入世”周年话税改

——访中央财经大学教授、博士生导师汤贡亮 / 460

他为经济理论与经济改革贡献智慧

——在庆贺戴园晨先生 80 华诞会议上的发言 / 465

一、财税体制、政策、 宏观调控与立法

中国财政体制的沿革 与若干经验

中华人民共和国成立以来,我国的财政体制经历了多次调整与改革。由革命战争时期的分散经营进入到1950年的高度集中,再逐步过渡到80年代以前中央统一领导和统一计划下的分级管理。在此期间又多次就财权的集权与分权,财力的集中与分散,有所改革,有所起伏,但在统与放的过程中往往是“一统就死,一死就放,一放就乱,一乱就统,一统又死”,始终未能调整好。直到80年代,在改革、开放、搞活总方针的指引下,财政体制率先改革,在实践探索中迈出较大的步伐。目前,继续深化财税改革,建立适应社会主义市场经济发展要求的财政体制的任务已摆在我们面前,为此有必要重温我国的财政体制的历史沿革,总结其历史经验,以便将我国财政体制改革推向深入。

一、建国以来财政体制的演变

我国财政管理体制的历史发展过程,大致上可分为两个阶段:

1. 以“统收统支”为主体的第一阶段。

新中国建立初期,为克服国家财经工作面临的严重困难,扭转国民党统治所遗留下来的财政经济极端混乱的状况,并彻底改变旧中国自辛亥革命以来财权和

财力长期由地方强力把持的分散局面,1950年3月政务院颁发了《关于统一国家财政经济工作的决定》,接着又颁发了《关于统一管理1950年财政收支的决定》,建立了统收统支、高度集中的财政管理体制,即一切收支,除国家另有规定外,全部集中由财政部统一征收拨付。从1951年起,又改行中央、大区、省市三级管理体制,推行收入分类分成制,基本上保持统收统支精神。我国进入大规模的经济建设时期后,这种体制就显露出其缺点,又需要适应新要求而加以改进了。

“一五”时期(1953~1957年)我国实行了划分收支,分级管理,侧重于集中的财政体制,划给地方部分固定收入、固定比例分成收入和调剂收入。1953年始实行中央、省、县三级财政。这时期的综合平衡比较好,从财力上保证了“一五”计划的完成。但由于缺乏经验,集权多了一些,分权少了一些,注意因地制宜不足,在一定程度上影响了地方的积极性。

“大跃进”时期,即1958~1960年,全面下放财权,实行分权型财政体制,地方财政扩大收支范围和管理权限,增加了地方机动财力。1958年,中央对各省、市、自治区实行“以收定支,固定比例分成,五年不变”的体制。这是对财政体制进行的一次改革的尝试。但由于轻率地发动了“大跃进”,反映在财政上是虚收实支,基本建设失去控制,加上共产风、浮夸风等“五风”滋蔓,这种体制未能真正实行,到1959年即改为“总额分成,一年一变”制,下放财政收入和财政支出的管理权。这个时期的财政体制,虽然比较简化,但并没有处理好中央集权和地方分权的关系,没有达到财政体制改革的预期目的。

“大跃进”后我国国民经济陷入严重困境之中,从1960年开始中央着手纠正经济工作中的“左”的错误,1961~1965年实行了加强集中统一的财政体制,财政大权又集中于中央、大区和省市自治区三级。在收入方面,收回了部分重点企业、事业单位的收入;在支出方面,将基本建设拨款改为中央专案拨款,采取“纳、减、管”的方法整顿预算外资金,增加民族自治区的补助费。1963年以后,财政状况逐步好转,收支划分相应作了调整,并逐步扩大了地方对预算的调剂权。

十年动乱时期,即1966~1976年十年间,由于“左”的思想占了主导地位,在批判“管、卡、压”和“打倒条条专政”、“批判唯生产力论”的错误口号下,经济和财政管理体制变动频繁。在政治上动乱、经济遭到破坏的情况下,为了解决当时存在的突出问题,实行了多种急救性的过渡办法。如1966年至1970年基本上仍实行“总额分成,一年一变”制。期间1968年因当年国家预算无法编制,预算收支指标无法分配落实,被迫暂行建国初期曾经采用过的收支两条线的办法。

1971年随着经济管理权限的下放,又一次下放财权,实行“定收定支,收支包干,保证上缴(差额补贴),结余留用,一年一定”,简称“财政收支包干制”。这个时期经济体制的变动,相当大的部分是“大跃进”时期的做法的重演,在某些方面还有过之而无不及。1974~1975年实行“收入按比例留成,超收另定分成比例,支出按指标包干”的办法,在当时生产和收入都不正常的情况下,作为一种暂时的过渡办法,曾起一定作用,但作为财政管理体制,收支不挂钩,花钱在地方,平衡在中央,不利于调动地方增收节支和平衡预算的积极性,也不能体现地方一级财政的权责关系。1975年中央《关于整顿财政金融的意见》即“财政十条”要求进一步改进财政信贷管理体制,针对当时生产遭到破坏,资金偏于分散的情况,提出财政资金需要适当集中,明确国家财政继续实行“统一领导,分级管理”的原则,管理权限主要应集中于中央和省、市、自治区两级。而后,1976年开始实行“定收定支,收支挂钩,总额分成,一年一定”的办法,地方超收了可以按分成比例相应地多分收入,短收了要相应减少支出,自求平衡。这个“总额分成”的体制比收入固定比例留成办法要好,但问题是处在1976年,整个国民经济已被“四人帮”破坏得濒临崩溃的边缘,也难以收到应有的效果,却造成地方包超收、不管短收,中央无机动财力、难以调剂的局面。总之,“文革”期间层层往下包,财力太分散,再次形成财政经济混乱的状况。“四人帮”垮台后才逐渐走上正常轨道。

综上所述,从建国初期到1980年前这一阶段的财政体制,基本上属于统收统支框架,地方上没有什么财力支配权、调剂权和自主财权,财力分配上平均主义,“权、责、利”脱节,事权和财权结合不够。尽管“一五”时期和60年代调整时期以中央集权为主,适当放权,曾适应了当时经济形势的需要。但就全过程看,由于传统的高度集中的经济体制尚未改革,财政管理体制起伏不定。“一五”以后实行“总额分成,一年一定”的办法,地方增收和节支虽然当年得到一定好处,但在第二年又要重新核定收支和分成比例,地方无法在一定时期内根据自己的实际情况统筹安排财力和各项建设事业,难以调动增收节支的积极性,显示出“统收统支”体制不能适应客观形势发展的需要,财政体制改革已迫在眉睫。

2. 以“分灶吃饭”为标志的第二阶段——1980年以来财政体制的重大改革。

1980年以来财政体制改革主要包括两个方面:一是中央与地方之间划分财政管理权限和资金支配范围的国家预算体制的改革;二是国家与国有企业分配关系的调整与改革。

(1) 从处理中央与地方的分配关系看:

① 1980~1984年实行“划分收支，分级包干”的财政体制。党的十一届三中全会做出了把党和国家的工作重点转移到社会主义现代化建设上来的战略决策。当时正处于思想上拨乱反正，工作上实现转折，百废俱兴，百业待举，普遍遇到了财政资金问题。高度集中的财政体制束缚了企业和地方的积极性，改革已成为当务之急。1979年4月中央决定以财政体制改革作为整个经济体制改革的突破口，率先打破统收统支的局面。国务院决定从1980年起，在全国范围内推行“划分收支、分级包干”的财政体制。这次改革的基本原则是：在巩固中央统一领导和统一计划，确保中央必不可少开支的前提下，明确各级财政的权利和责任，做到权责结合，各行其职，充分发挥中央和地方两个积极性。习惯上把这个体制称为“分灶吃饭”的财政体制，其主要内容包括：

第一，按照经济管理体制规定的隶属关系，明确划分中央和地方的收支范围。中央所属企业的收入、灌水收入和中央其他收入，作为中央财政的固定收入；地方所属企业的收入、盐税、农牧业税、工商所得税（即集体企业所得税）、地方税和地方其他收入，作为地方财政的固定收入。财政支出基本上按隶属关系划分。

第二，合理确定地方财政的收支基数和上解补助数额，地方财政的收支包干基数，按照上述划分收支的范围，以1979年财政收支预算执行数为基础，经过适当调整后计算确定。

第三，对老、少、边、穷地区设立支援发展基金，中央民族自治地方的补助额由一年一定，改为一定5年不变。对民族自治地区的补助数额年递增10%。

从1980年起，实行这个体制的共25个地区，分为固定比例分成、调剂收入分成、定额补助、民族地区财政体制“定收定支、定额上缴、五年不变”的财政大包干制等五种形式。此外，京、津、沪继续实行“收支挂钩，总额分成，一年一定”的体制。

1980年的财政体制改革的特点，当时总结了五点：一是打破了统收统支的局面，由过去全国“一灶吃饭”，改变为“分灶吃饭”；地方财政收支平衡也由过去的“千家花钱、一家平衡”改变为“各家花钱，自求平衡”；二是调动了地方组织收入和当家理财的积极性；三是有利于地方统筹安排国民经济；四是有利于控制“跑、冒、滴、漏”，维护国家财政收入；五是有利于国民经济的调整。存在问题主要有两个：一是改革是在国家财政收支不平衡的基础上进行的，中央财政收入过小，与其担负的任务不相适应；二是不少地方调剂收入分成比例低，分成财力少，组织收入的积极性受到影响。

由于中央财政困难，而调剂收入即工商税增长较快，上述体制实际上只执行

了一年。1982年底,对“分灶吃饭”的财政体制作了一些调整和改进,主要是将“划分收支,分级包干”的办法改为“总额分成,比例包干”的办法。由于财政收入不稳定,划分收支的办法也难以稳定,这是财政体制方面的一种过渡体制。

② 1985~1987年实行“划分税种,核定收支,分级包干”体制。从1984年第四季度开始,由于国家实行了利改税的第二步改革,为适应这一改革,国务院确定从1985年起,把“划分收支,分级包干”的体制改为“划分税种,核定收支,分级包干”的体制,并且继续实行一定5年不变,将原来体制中调动地方积极性的基本精神保留下来。该体制的主要内容是:

第一,基本上按照第二步利改税所设置的税种将国家财政收入划分为中央财政固定收入,地方财政固定收入、中央和地方共享收入三大类。

第二,中央财政和地方财政的支出划分,与“划分收支,分级包干”的体制相同。

第三,各省、自治区、直辖市按上述规定划分财政收支范围后,凡地方固定收入大于地方支出的,定额上解中央;地方固定收入小于地方支出的,从中央、地方共享收入中确定一个分成比例,留给地方;地方固定收入和中央、地方共享收入全部留给地方,还不足以抵其支出的,由中央定额补助,地方多收多支,少收少支,自求平衡。

第四,沈阳、大连、哈尔滨、武汉、重庆计划单列以后,财政体制直接由中央核定,广东、福建继续实行财政“大包干”办法,但确定的上解和补助数额,要按照利改税第二步改革后的收入转移数额,进行相应的调整。

第五,对自治区和视同民族地区待遇的省,按照中央财政核定的定额补助数额,在5年内继续实行每年递增10%的办法。

该体制从1985年开始执行。1987年由于财政困难,中央财政第二次向地方借款,1988年上述体制改为实行多种形式的包干办法。

③ 1988年起实行多种形式的包干制。1986年以后在经济体制改革深入发展的同时,由于财政上减税让利过多,中央本身财源不稳定,中央本级直接组织的收入占全国财政收入的比例持续下降,而中央负担的支出却有增无减,以致中央财政连年发生较大赤字,削弱了中央财政对经济的宏观调控作用。而一些上解比例较大的地区,由于留成比例小,不能充分调动组织收入的积极性,相当程度上影响了全国的财政收入,财政体制存在的问题更加突出。为此决定在1988年至1990年期间通过实行包干的办法先把收入上解地方的积极性调动起来,收入增长的部分,可以让地方多得一些,中央再过几年紧日子,把赤字背下去,而后再根据分