

国家自然科学基金项目
教育部人文社会科学基金项目



CAIZHENG FENQUAN YU ZHONGGUO SHUIZHI GAIGE
YANJIU

财政分权与中国税制改革 研究

谷 成◎著



北京师范大学出版集团
BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP
北京师范大学出版社

国家自然科学基金项目
教育部人文社会科学基金项目
教育部“新世纪优秀人才支持计划”资助项目
美国林肯基金项目
辽宁省高等学校优秀人才支持计划项目
辽宁“百千万人才工程”资助项目
辽宁省财政科研基金重点项目
辽宁省教育厅高校学术专著出版基金资助



CAIZHENG FENQUAN YU ZHONGGUO SHUIZHIZHI GAIGE
YANJIU

财政分权与中国税制改革 研究

谷 成◎著



北京师范大学出版集团
BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP
北京师范大学出版社

图书在版编目(CIP) 数据

财政分权与中国税制改革研究/谷成著. —北京: 北京师范大学出版社, 2012.3

ISBN 978-7-303-14059-6

I. ①财… II. ①谷… III. ①财政分散制—研究—中国
②税收改革—研究—中国 IV. ①F812.2 ②F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 018221 号

营销中心电话 010-58802181 58805532
北师大出版社高等教育分社网 <http://gaojiao.bnup.com.cn>
电子邮箱 beishida168@126.com

出版发行: 北京师范大学出版社 www.bnup.com.cn

北京新街口外大街 19 号

邮政编码: 100875

印刷: 北京京师印务有限公司

经销: 全国新华书店

开本: 170 mm × 230 mm

印张: 16.25

字数: 330 千字

版次: 2012 年 3 月第 1 版

印次: 2012 年 3 月第 1 次印刷

定 价: 38.00 元

策划编辑: 韦燕春 高 玲 责任编辑: 高 玲

美术编辑: 毛 佳 装帧设计: 毛 佳

责任校对: 李 菡 责任印制: 李 啸

版权所有 侵权必究

反盗版、侵权举报电话: 010-58800697

北京读者服务部电话: 010-58808104

外埠邮购电话: 010-58808083

本书如有印装质量问题, 请与印制管理部联系调换。

印制管理部电话: 010-58800825

作者简介

谷成(1975—)，男，辽宁沈阳人，东北财经大学财政税务学院教授，经济学博士，加拿大卡尔顿大学公共政策与管理学院博士后，中国税务学会学术委员，辽宁省税务学会理事，辽宁新世纪“百千万人才工程”百人层次人选，辽宁省高等学校优秀人才，辽宁省优秀青年骨干教师，大连市社科院特约研究员，研究方向为财政与税收理论。在《财贸经济》、《经济社会体制比较》、《中国经济史研究》、《经济管理》、《经济学家》、《中国人民大学学报》、《社会科学战线》、《改革》、《税务研究》、《经济理论与经济管理》、《预测》、《国际贸易问题》、《社会科学辑刊》、《经济地理》、《价格理论与实践》、《财经问题研究》等经济学刊上发表论文 100 余篇，其中多篇成果被《新华文摘》、人大报刊复印资料、《财政与税务》、《体制改革》、《中国财经报》、《中国经济导报》、《经济研究参考》、中经网、国研网等期刊、报纸和网站全文转载或摘发。作为项目负责人，主持国家自然科学基金项目、美国林肯基金项目、教育部人文社科研究项目、教育部留学回国科研启动基金项目、辽宁省社科基金重点项目、辽宁省教育科学“十一五”规划项目、辽宁省高等学校优秀人才支持计划项目、辽宁省教育厅人文社科基地项目、辽宁省社科联“百项课题、千名专家学者服务振兴大型调研活动”重点项目、辽宁“百千万人才工程”资助项目、辽宁省财政科研基金重点项目等各级课题 20 余项，获辽宁省哲学社会科学学术年会一等奖、辽宁省自然科学学术成果奖一等奖、大连市科学著作奖一等奖、大连市自然科学优秀学术论文一等奖、辽宁省政府奖、大连市政府社科进步奖、中国国际贸易学会优秀论文奖、东北财经大学学术成就奖等各级科研奖励 30 余项。

前言

本书汇集了六个省级以上及一个海外课题的研究成果，它们是：国家自然科学基金项目（批准号：71003014）、教育部人文社会科学基金项目（批准号：09YJC790027）、教育部“新世纪优秀人才支持计划”资助项目（批准号：NCET-11-1008）、辽宁省高等学校优秀人才支持计划项目（批准号：WR201004）、辽宁“百千万人才工程”资助项目（批准号：2010921088）、辽宁省财政科研基金重点项目（批准号：11B005）、美国林肯基金项目（批准号：C10D012）。

近年来，财政分权引起了世界各国的广泛关注。发达国家对其政府间财政结构加以改进，以期更符合“后福利国家”的现状。转轨国家则忙于建立新的地方和政府间财政体制。许多发展中国家也希望通过各种形式的财政分权摆脱或改变无效的政府、宏观经济的不稳定以及不够理想的经济增长。^①

1978年中国开始了市场取向的经济体制改革，财政分权是由计划经济向市场经济转型的一个重要方面。20世纪80年代初期以来，中国推行了谨慎而渐进的财政体制改革。改革逐步取消了以往完全由中央计划控制的收入筹集和资源分配体制，代之以相对分散的财政体系。^② 财政分权体现了成本与收益之间的联系，提高了公共资源的配置效率。然而，在这一过程中，政府财政收入

① Richard M. Bird and Francois Vaillancourt. *Fiscal Decentralization in Developing Countries*, Cambridge: Cambridge University Press, 1998.

② 经过多次调整和改进，中国财政体制大体上经历了由“统一领导，分级管理”财政体制向“划分收支，分级包干”财政体制的转变，即所谓的由“一灶吃饭”转变为“分灶吃饭”。参见寇铁军：《中央与地方财政关系研究》，147～158页，大连，东北财经大学出版社，1996。

占 GDP 的比重以及中央预算收入所占的份额也随之下降。^① 政府收入能力的下降,尤其是中央预算收入比例的下降,使中央政府对财政分权的进一步推行产生了迟疑。为阻止“两个比重”的下滑,中央政府于 1994 年起推行了以分税制为基础的财政体制改革。分税制的出台将过去中央与地方以合同为基础的收入分享办法转变为更加规范的以税收划分为基础的财政体制。在分税制财政体制下,税收收入被划分为三部分——中央收入、地方收入和共享收入,中央税务机构和地方税务机构分别征收不同的税种。实践表明,推行以分税制为基础的财政体制以来,中央政府收入由之前的 20% 左右提高至 50% 以上,并且至今一直保持着这一水平。然而,在地方政府收入份额大大降低的同时,其支出任务并未相应减少——地方政府仍需承担提供基本公共产品和服务的责任,如教育、卫生和医疗、社会保险体系、基本建设和城市维护、支援农业建设等——70% 的公共支出仍由地方政府负担,其中超过 55% 的部分落在县、乡政府肩上^②。从地方政府的财政收支上看,它们通过地方税为其支出融资的比重仅为 1/2(《中国统计年鉴》,2011)。

1994 年改革的一个重要特征是并未赋予地方政府税收自主权,税率和税基的决定权仍由中央政府掌握。没有中央政府的批准,地方无权开征新的税种。然而,这并不意味着地方政府没有财政自主权——1994 年颁布的《中华人民共和国预算法》规定县级以上政府在地方的监督下对本级政府预算具有决定权,因此地方政府在很大程度上可以自行选择筹集财政收入的方法。^③ 当地方财政收入难以满足支出需要,转移支付也未能弥补政府间的纵向财政缺口时,地方政府无法通过征税提供必要的公共产品和服务,只能采用非正式机制解决自身预算问题——不纳入财政预算管理的预算外收入和没有纳入预算外管理的非预算收入不在中央政府的预算控制范围之内,成为地方政府弥补财政收支差额的两种最为常用的方法。Christine P. W. Wong (1998) 的考察结果表明,中国最早的预算外收入产生于 20 世纪 50 年代初,其规模随着财政分权和集权的变化增加或减少。Bahl(1999)的研究结果表明,分税制改革后,中国地方政府的预算外收入占地方政府预算收入的比重由 1993 年的 35% 提高到 1994

① 1980 年至 1993 年,政府财政收入总额占 GDP 的比重由 25.7% 降至 12.6%;中央预算收入占政府预算收入的比重也由 20 世纪 80 年代中期的 40% 左右降至 1993 年的 22% (作者根据《中国统计年鉴》相关年度数据计算得出)。

② World Bank. *China National Development and Subnational Finance—A Review of Provincial Expenditures*, Washington, D. C.: the World Bank, 2002.

③ 世界银行也因此指出,尽管中国是单一制的政府体系,但在制度安排上却体现出强烈的联邦制特征。参见 World Bank. *China National Development and Subnational Finance—A Review of Provincial Expenditures*, Washington, D. C.: the World Bank, 2002.

年的68%。Worldbank(2002)估计中国预算外收入和非预算收入占GDP的20%，其中2/3由地方政府支配。Wong(1998)估计，1994年中国的预算外资金高达2100亿元，占GDP的4.7%。Gang(1998)的案例分析报告表明，中国乡镇政府的大部分公共支出是通过非预算资金筹集的。例如，广东省某镇1993—1994年90%的基础教育支出成本通过非预算资金弥补；浙江省温州地区某镇94%的道路建筑资金和50%的政府行政支出来源于非预算资金。按照他的估计，中国南方城市的政府收入中，1/3来源于预算收入，其余部分由预算外和非预算收入弥补。^①

集权化的收入分配格局与分权化的支出模式一方面使政府间转移支付面临着巨大压力^②，另一方面也导致了省级以下地方政府，尤其是县、乡政府财政困难，并由此引发出显性与隐性债务不断积累、公共产品特别是农村基本公共产品供给不足、非正式收入规模扩张^③和土地财政格局强化等诸多问题^④。这种情况引起了党和政府的高度重视。2003年10月，党的十六届三中全会发布的《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》明确提出了“按照简税制、宽税基、低税率、严征管的原则，稳步推进税收改革”的战略举措，明确了“在统一税政前提下，赋予地方适当的税政管理权”的改革方向。2007年10月，党的十七大报告进一步指出“完善公共财政体系”，“健全中央和地方财力与事权相匹配的体制”。2011年3月，《中华人民共和国国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要》再次强调“按照财力与事权相匹配的要求，在合理界定事权基础上，进一步理顺各级政府间财政分配关系。围绕推进基本公共服务均等化和主体功能区建设，完善转移支付制度，增加一般性特别是均衡性转移支付规模和比例，调减和规范专项转移支付。推进省以下财政体制改革，稳步推进省直管县财政管理制度改革，加强县级政府提供基本公共服务的财力保障。”

① Roy Bahl. *Fiscal Policy in China: Taxation and Intergovernmental Fiscal Relations*, South San Francisco, CA: The 1990 Institute, 1999; Wong Christine P. W. *Fiscal dualism in China*, in Brean Donald J. S. (ed.), *Taxation in Modern China*. New Year: Routledge, 1998; Fan Gang. Market-oriented economic reform and the growth of off-budget local public finance, in Brean Donald J. S. (ed.), *Taxation in Modern China*. New Year: Routledge, 1998.

② 王雍君：《中国的财政均等化与转移支付体制改革》，载《中央财经大学学报》，2006(9)，1~5页。

③ 谷成：《财产课税与地方财政——一个以税收归宿为视角的解释》，载《经济社会体制比较》，2005(5)，73~78页。

④ 陈志勇、陈莉莉：《“土地财政”：缘由与出路》，载《财政研究》，2010(1)，29~34页。

事实表明，调整现有的分权化财政体制是规范和完善中国政府间财政关系的基础以及保障税制改革顺利实施不可或缺的要素。本书在归纳传统财政分权理论和分析中国财政分权特征的基础上对中国税制改革的推进提出政策建议，以期为实现党中央提出的进一步理顺中央与地方、地方各级政府间的财政关系，建立健全与事权相匹配的财税体制，加快公共财政体系建设，稳步推进税制改革提供决策参考。

目 录

第 1 章 中国财政分权与税制改革的轨迹变迁与政府间财税关系格局	(1)
1.1 计划经济体制下的税制发展	(1)
1.2 改革开放初期的税制改革与政府间财税关系调整	(4)
1.2.1 改革开放初期的税制改革	(4)
1.2.2 改革开放初期的中央与地方财政关系调整	(7)
1.3 1994 年分税制改革后中央与地方财税关系的演变	(11)
1.4 中国目前中央与地方财税关系格局	(18)
1.4.1 中央与地方收入关系的体制格局	(18)
1.4.2 中央与地方各自收入比例	(18)
1.4.3 中央与地方的事务划分与支出范围	(20)
1.4.4 中央对地方的转移支付	(23)
1.4.5 中央与地方财税关系存在的问题	(25)
第 2 章 中国财政分权的改革取向	(30)
2.1 西方财政学的演进与研究方法	(30)
2.1.1 财政学框架的搭建与早期发展：从古典财政学到新古典财政学	(30)
2.1.2 财政学进入黄金时期：从政府收支管理到公共经济学	(32)
2.1.3 财政学研究领域的拓展：三支模型深化	(34)
2.1.4 财政学研究方法的丰富和改进	(36)
2.2 中国财政分权的约束条件与改革路径	(42)
2.2.1 传统财政分权理论的基本框架	(42)
2.2.2 中国财政分权的特征	(44)

2.2.3	中国财政分权的改革取向	(49)
2.3	基于财政均等的政府间转移支付制度设计	(52)
2.3.1	政府间转移支付的主要目标	(53)
2.3.2	政府间转移支付的制度环境约束	(56)
2.3.3	完善中国政府间转移支付的思路	(60)
2.3.4	财政差异的成因与均等化的效应	(62)
2.3.5	财政均等化的模式	(63)
2.3.6	均等化转移支付的构建要素	(66)
2.3.7	中国均等化转移支付的模式选择	(69)
2.4	完善中国政府间税收划分再思考	(71)
2.4.1	政府间税收划分的理论基础	(71)
2.4.2	传统分税理论的局限性	(72)
2.4.3	优化政府间税收划分的思路	(74)
2.4.4	完善中国政府间税收划分的路径选择	(76)
第3章	中国房产税改革研究	(78)
3.1	房产税归宿分析	(78)
3.1.1	房产税的绝对税收归宿：谁负担了房产税	(79)
3.1.2	房产税的平衡预算归宿：受益观点与新观点之争	(83)
3.1.3	房产税的差别预算归宿：房产税的替代性收入来源	(87)
3.1.4	房产税归宿的政策引申	(90)
3.2	中国房产税的现状与问题	(93)
3.2.1	中国现行房产税制概况	(93)
3.2.2	中国现行房产税存在的主要问题	(110)
3.3	转轨国家房产税改革的经验借鉴	(119)
3.3.1	转轨国家的房产税改革	(119)
3.3.2	转轨国家房产税改革的经验借鉴	(135)
3.4	中国房产税改革的路径选择	(142)
3.4.1	完善不动产租、税、费体系	(142)
3.4.2	提高房产税的立法层次，赋予地方相应的立法和管理权限	(147)
3.4.3	提高房产税的征管效率	(148)
3.5	房产税改革再思考	(150)
3.5.1	试点房产税的性质未尽明确	(150)
3.5.2	试点房产税的税制设计与政策目标存在偏离	(152)
3.5.3	试点房产税的征收不符合税收公共化的要求	(154)
3.5.4	开展房产税试点反映了地方政府取得公共收入的诉求	(156)

3.5.5 进一步完善房产税的思路	(158)
第4章 中国所得税改革探索	(161)
4.1 基于收入分配的个人所得税改革	(161)
4.1.1 对税收分配职能的不同理解和看法	(161)
4.1.2 发达国家和发展中国家的税制差异	(164)
4.1.3 个人所得税的征收成本	(165)
4.1.4 完善中国收入分配的税收政策选择	(168)
4.2 个人所得税指数化探讨	(171)
4.2.1 通货膨胀对个人所得税的影响	(171)
4.2.2 个人所得税指数化的措施	(172)
4.2.3 个人所得税指数化的利弊	(173)
4.2.4 中国个人所得税的指数化选择	(174)
4.3 寿险的二重性与寿险公司所得税相关问题	(175)
4.3.1 寿险的性质及其产品的二重性	(176)
4.3.2 一般公司所得税对寿险公司课税的不适用性	(177)
4.3.3 寿险公司所得税的设计	(177)
第5章 中国商品税改革思考	(181)
5.1 中国关税政策的优化	(181)
5.1.1 传统关税政策理论的局限性	(181)
5.1.2 关税的经济效应与政策目标	(183)
5.1.3 关税政策目标之间的矛盾与协调	(187)
5.1.4 中国关税政策的目标选择	(189)
5.2 关税与国内商品课税的协调	(195)
5.2.1 关税与国内商品税协同改革模型	(196)
5.2.2 关税减让条件下国内商品税存在的不协调问题	(198)
5.2.3 关税减让条件下中国商品税的协同改革	(200)
5.3 燃油税改革再思考	(202)
5.3.1 燃油税的征税依据	(202)
5.3.2 消费税的政策目标	(203)
5.3.3 对成品油税费改革的进一步思考	(205)
第6章 中国税制改革相关问题	(207)
6.1 税务管理组织机构的国际发展趋势与经验借鉴	(207)
6.1.1 世界各国税务管理组织机构的改革趋势	(207)
6.1.2 各国税务管理组织机构改革对中国的启示	(210)
6.2 税收遵从问题探讨	(211)
6.2.1 Allingham-Sandmo 模型	(212)

6.2.2 纳税人与税务机关之间的相互影响和作用	(213)
6.2.3 税收遵从模型的政策含义与引申	(217)
6.3 税收增长与经济增长的相关性分析	(220)
6.3.1 税收增长与经济增长关系的理论框架	(222)
6.3.2 房地产业企业所得税收入增长的实证检验	(225)
6.3.3 稳定税收增长的建议	(228)
6.4 税收依据、纳税人权利保护与纳税服务优化	(228)
6.4.1 税收与公共产品提供	(229)
6.4.2 纳税人权利的产生与保障	(230)
6.4.3 纳税服务的界定与优化	(233)
6.4.4 保护纳税人权利的思考	(235)
参考文献	(236)
后 记	(246)

第1章

中国财政分权与税制改革的轨迹变迁与 政府间财税关系格局

1978年,中国开始了市场取向的经济体制改革,财政分权是由计划经济向市场经济转型的一项重要内容。尽管从广义上讲,中国的财政分权与世界其他地方的财政分权存在一些共性,都是指中央政府将财政控制转移给地方政府。^①但是,无论从分权的初始动力、法律环境和制度框架,还是从分权的表现形式及后果上看,中国的财政分权都与传统的财政分权理论存在着较大的差异。本部分将对中国的财政分权与税制改革历程进行考察,沿着这条轨迹进行分析和思考,从中寻找和总结出有益的、规律性的东西,并在此基础上,对当前政府间财税关系格局加以分析。

1.1 计划经济体制下的税制发展

1949年中华人民共和国成立以来,中国税收制度经历了多次调整 and 改革。总体上看,中国税制改革的发展经历了三个历史时期:第一个时期,从新中国成立到1957年,即国民经济恢复和社会主义改造时期,新中国税制在这一时期内得以建立和巩固;第二个时期是从1958年到1978年年底党的十一届三中全会召开之前,是中国税制曲折发展的时期;第三个时期是1978年党的十一届三中全会召开之后的新时期,是中国税制建设得到全面加强,税制改革不断深入的时期。在上述三个历史时期内,中国税收制度先后进行了五次重大的改革。第一次是新中国成立之初的1950年,在总结老解放区税制建设的经验和

^① 林毅夫、刘志强:《中国的财政分权与经济增长》,载《北京大学学报》,2000(4),5~17页。

全面清理旧中国税制的基础上建立了中华人民共和国新税制。第二次是 1958 年税制改革,主要内容是简化工商税制,以适应社会主义改造基本完成、经济管理体制改革之后的形势需要。第三次是 1973 年税制改革,在“文化大革命”的背景下,税制进一步简化。第四次是 1984 年税制改革,主要内容是普遍实行国营企业“利改税”和全面改革工商税收制度,以适应发展有计划的社会主义商品经济的要求。第五次是 1994 年税制改革,其主要内容是全面改革工商税收制度,以适应建立社会主义市场经济体制的要求。

新中国成立后,党和政府开始着手建立国家税收制度。1950 年 1 月,政务院发布《关于统一全国税政的决定》和《全国税政实施要则》,规定全国统一开征 14 个税种,即货物税、工商业税(包括营业税和所得税两部分)、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、特种消费行为税和车船使用牌照税。除上述税种以外的其他税种,由省、市或者大行政区根据习惯拟定办法,报经大行政区或者中央批准以后征收(当时主要有农业税、牧业税和契税等)。为了在贯彻国家对资本主义工商业的利用和限制政策的过程中更好地发挥税收的经济杠杆作用,国家于 1950 年 6 月简并了税种,暂不开征薪给报酬所得税和遗产税,将地产税和房产税合并为城市房地产税,从而使税种简并为 11 个;简化了税目,如将货物税的税目由 1 136 个减少为 358 个,印花税税目由 30 个简并为 25 个。在农业税方面,1950 年 9 月政务院公布了《新解放区农业税暂行条例》,建立了新解放区农业税制。当时的农业税采用了差别较大的全额累进税制,税率按全年平均每人收入粮食数量的多少分为 40 级,为 3%~40%。收入 10 万公斤粮食以上者,包括加征在内,负担可达到 80%;对收入粮食不足 150 斤者予以免税。采取这种税收制度,与新解放区尚未进行土地改革,地主、富农经济仍然存在的情况是分不开的,目的在于打击地主经济、限制富农经济、扶持贫农发展生产。而革命根据地则仍按照原来的比例税率征收农业税。通过采取上述措施,新中国成立之初中国初步形成了以货物税和工商业税中的营业税及所得税为主体税种,其他税种相辅助,在生产、销售、所得、财产等环节进行课征的统一、多税种、多环节征收的复合税制。

1953 年,中国进入国民经济发展的第一个五年计划时期。为了使税收能够适应新形势的要求,国家从 1953 年 1 月 1 日起对税制进行了修正。税制的修正主要包括以下几个方面的内容。一是开征商品流通税。从原来征收货物税的税目中选择酒、麦粉、水泥等 22 种基本上可由国营经济控制的产品,改为征收商品流通税,实行从生产到零售一次课征制。二是修订货物税。将货物税税目简并为 174 个,调整货物税税率,改变货物税的计税价格,由原来按不含税价计税改为按含税价计税。三是修订工商业税中的营业税。将应纳的工商业营业税及附加、印花税并入营业税征收,统一调整营业税税率。已纳商品流通

税的商品不再缴纳营业税。四是取消特种消费行为税。将特种消费行为税中的筵席、冷食、舞场等税目并入营业税，对电影、戏剧等娱乐税目改征文化娱乐税。五是将棉纱统销税和棉花交易税并入商品流通税，粮食、土布交易税改征货物税；停征药材交易税，只保留牲畜交易税。上述措施的采用，基本上保持了原有税负水平，税种简并为14种，包括商品流通税、货物税、工商业税、印花税、盐税、关税、牲畜交易税、城市房地产税、文化娱乐税、车船使用牌照税、屠宰税、利息所得税、农(牧)业税和契税。与1950年的税制相比，税制结构基本不变，但多税种、多环节征收的办法却发生了一些变化。工业企业缴纳的主要税种有所减少，原须缴纳的货物税、营业税及其附加、印花税等分别并入商品流通税和货物税；部分产品由道道征税改为从生产到销售只征收一次税；营业税的征税范围也有所减小。这些修正适应了有利于国营企业经济核算、促进商品流通的需要。

1956年，对农业、手工业和资本主义工商业的社会主义改造基本完成后，在城市工商业中，经济关系开始趋于单一化，主要成分是生产资料国家所有制和集体所有制，非社会主义性质的经济成分逐渐减弱。在这种情况下，对私改造完成以前的多种税、多次征的税收制度已不适应新的经济形势，需要加以简化。针对这种情况，1958年，中国实施了建国后第二次大规模的税制改革，工商业税制朝着简化的方向进行了较大的调整。改革主要包括以下几个层次的内容。一是试行工商统一税。工商统一税是将原来的商品流通税、货物税、工商业税中的营业税和印花税四个税种合并而成的一个新税种。原来的四种税在试行工商统一税后相应停征。工商统一税对工业生产、农产品采购、外贸进口、商业零售、交通运输、邮电通信、金融保险以及各种服务业征收，成为新税制中范围最大的主要税种。税率形式根据不同的产品、行业和经营业务采取差别比例税率。计税依据分别为商品销售收入、采购金额、进口额和营业收入。纳税环节确定在商品的出厂环节、采购环节、进口环节、零售环节和取得服务收入的环节。二是将工商统一税中的所得税改为一个独立的税种，之后正式称为工商所得税。三是统一纳税环节。对工农业产品统一实行工商统一税的两次课征。工业产品在出厂环节和商业零售环节课税，应税农产品在采购环节和商业零售环节课税。工农业产品统一取消对批发环节的税收。四是缩小中间产品的征税范围。工业企业自己制造，用于本企业连续生产的中间产品的征税范围由26种减少为棉纱、白酒和皮革3种。五是统一全国农业税制。农业税制以土地制度为基础。新中国成立初期，在统一全国工商税制时，由于土地制度尚未统一，因此没有统一全国农业税制。在老解放区，土地占有较为平均，农民人均收入相对均等，采用了比例税率。在广大的新解放区，土地制度尚未进行改革，土地占有和人均收入相差悬殊，实行了全额累进税率。1952年土地制度改革完成后，尽管土地的地主所有制在新解放区已经消灭了，但富

农经济仍然存在，他们的收入仍然高过其他农民，所以仍不能取消累进税率。到 1956 年农业合作化基本完成以后，全国的土地制度都已改造为集体所有制，继续实行两种农业税制已无必要。在这种情况下，1958 年国家统一了全国农业税制，毛泽东亲自批准公布了《中华人民共和国农业税条例》。新的农业税制，以统一的土地所有制为基础，实行地区差别比例税率。农业税制的统一，对于国家掌握必要的粮食，促进农业生产的发展和巩固农村经济都起到了重要的作用。

1958 年以后，“左”的思潮开始干扰国家的政治经济生活。到了“文化大革命”期间，已经简化了的税制仍然被批判为“烦琐哲学”。税收制度被视为对工商企业的“管、卡、压”和“不合理的规章制度”，遭到批判。在这种情况下，1973 年中国进行了新中国成立后第三次大规模的税制改革，其核心仍然是简化税制。当时的指导思想是“合并税种，简化征收办法，改革不合理的规章制度”。改革中最重要的内容是试行工商税。把工商统一税及其附加、对企业征收的城市房地产税、车船使用牌照税和屠宰税合并为工商税。同时，减缩了工商税的税目和税率。税目由工商统一税的 108 个减少为 44 个，税率由 141 个减为 82 个，税率档次调整为 17 档。此外，还取消了对中间产品的征税，下放部分税收管理权，并调整了部分税率。经过 1973 年的税制改革，中国在较长一段时期内只有 11 种税，即工商税、工商所得税、关税、盐税、农(牧)业税、牲畜交易税、城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税、契税和集市交易税等，在调节经济方面的作用开始弱化。这对企业而言，税制已经非常简单。例如，对国有制企业，只征收工商税一种，其余税或者已经并入工商税内，或者不涉及。对集体企业只征收工商税和工商所得税两种税。国有企业的利润不征收所得税，而是采用利润上缴的办法直接上缴财政。

1.2 改革开放初期的税制改革与政府间财税关系调整

1.2.1 改革开放初期的税制改革

在 1978 年年底到 1982 年期间，中国共产党十一届三中全会明确提出了改革经济体制的任务，党的第十二次全国代表大会进一步提出，要抓紧制定改革的总体方案和实施步骤，在第七个五年计划期间(1986—1990 年)逐步推开。这些重要的会议及其作出的一系列重大决策对于这一时期的经济体制改革和税制改革具有十分重要的指导作用。

这一时期是中国税制建设的恢复期和税制改革的准备和起步时期，从思想上、理论上、组织上和税制上为后来的改革做了大量的准备工作，打下了坚实的基础。在此期间，中国的税制改革取得了改革开放以后的第一次全面重大突

破。从思想和理论方面看,财税部门在这一时期全面贯彻了党的十一届三中全会制定的路线、方针和政策,按照实事求是、解放思想的要求,认真总结和归纳了新中国成立以来税制建设的历史经验和教训,纠正了一系列轻视税收工作、扭曲税收作用的错误思想,合理提出了从国情出发,按照经济规律办事,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,为社会主义现代化建设服务的指导思想。从组织上看,各级税务机构迅速恢复和加强,税务干部队伍得到大力充实。到1982年年底,各地各级税务机构普遍建立,省级税务机构的地位得以提高,税务系统实行地方政府和上级税务机关双重领导的体制得以恢复,全国税务系统的工作人员达到28万多人。从税制上看,财税部门从1978年年底、1979年年初就开始研究税制改革问题,提出了包括开征国营企业所得税和个人所得税等内容的初步设想与实施步骤,并确定了为配合贯彻国家对外开放政策,先行解决对外征税问题的总体原则。

从1980年9月至1981年12月,第五届全国人民代表大会先后通过并公布了中外合资经营企业所得税法、个人所得税法和外国企业所得税法。同时,国务院确定对中外合资企业、外国企业和外国人继续征收工商统一税、城市房地产税和车船使用牌照税。这就初步形成了一套大体适用的涉外税收制度,适应了对外开放初期引进外资、开展对外经济技术合作的需要。

在建立涉外税制的同时,财税部门就改革税制和国营企业利润分配制度做了大量调研,并在部分地区开展了试点工作。在此基础上,财政部于1981年8月向国务院报送了《关于改革工商税制的设想》,并很快得到国务院批准。1982年11月,国务院向第五届全国人民代表大会第五次会议提交的《关于第六个五年计划的报告》提出了今后三年税制改革的任务,得到了会议的批准。在此期间,国务院还批准开征了烧油特别税,发布了牲畜交易税暂行条例。

作为企业改革和城市改革的一项重大措施,1983年国务院决定在全国试行国营企业“利改税”,将新中国成立后实行了三十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,并取得了初步成功。这一改革从理论和实践上突破了国营企业只能向国家上缴利润,国家不能向国营企业征收所得税的禁区,是国家与企业分配关系改革的一次历史性转变。为了加快城市经济体制改革的步伐,经第六届全国人民代表大会及其常务委员会的批准,国务院决定从1984年10月在全国实施国营企业“利改税”的第二步改革和税收制度的全面改革,发布了关于征收国营企业所得税、国营企业调节税、产品税、增值税、营业税、盐税、资源税等税收行政法规。

20世纪80年代中期,中国的社会主义经济理论发展有了重大突破,提出了发展有计划的社会主义商品经济,自觉运用价值规律,充分发挥税收等经济杠杆的作用,搞活经济,加强宏观调控的论点。在所有制理论方面,提出了所有权与经营权分离的论点,并肯定了集体经济、个体经济和私营经济存在的必