

中国税制的当代变迁（1978—2015）

张学博*

摘要：1978—2015 年，税制结构背后的宪制问题是长期为人们所忽视的重要部分。税制改革涉及宪制，因为税制改革的背后是国家与公民、中央与地方等关系的改变，而这些恰恰是基本的宪制问题。从此入手，可以理解中国税制变迁的路径，并提出未来税制改革的历程。

关键词：中国税制；宪制；国家与公民；中央与地方

一、研究基础及文献综述

宪制问题是指一国以基本政治法律制度，应对的本国的重大、长期和根本的问题，如国家的统一……通过长期的政治法律实践，并配合相关的经济文化发展，才能予以化解、缓和或解决的麻烦。^{〔1〕}正是在这个意义上，从古希腊罗马、夏商周开始，每个大到一定规模的国家，就必然存在各自的宪制问题，这种问题是围绕实践中存在的如何构成一个国家根本政治制度的问题展开的。“除非全知全能，人类不可能真的预知……大麻烦，宪制永远是应对危机和乱政的制度积累，即所谓‘夏有乱政，而作禹刑……周有乱政，而作九刑。’”^{〔2〕}既然如此，宪制问题就不是植根于近代启蒙运动（具体又细分为洛克为代表的自由主义路径和卢梭为代表的人民主权路径）^{〔3〕}，或大宪章文件，而是自政治国家存在起，尤其是相当长时间稳定存在的国家，必然就存在的问题。“罗马共和国作为古代世界的一个政治实体，存在了 500 年，无愧是肇端于希腊人继之由罗马人充实和发展的世界第一次立宪主义的实验。”^{〔4〕}“宗法制构成了夏商周的宪

* 作者简介：张学博，法学博士，中共中央党校政法部副教授。

基金项目：本文系 2015 年国家社会科学基金青年项目《税收立法模式实证研究（1977—2015）》（项目编号：15CFX050）之阶段性成果。

〔1〕 苏力：《何为宪制问题？——西方历史与古代中国》，载《华东政法大学学报》2013 年第 5 期。

〔2〕 苏力：《宗法封建宪制变迁中的政治考量——中国古代宪制研究之二》，载《石河子大学学报》（哲学社会科学版）2013 年第 6 期。

〔3〕 高全喜：《宪法与革命及中国宪制问题》，载《北大法律评论》2010 年第 2 期。

〔4〕 张学仁：《古代罗马共和国宪制探源——世界第一次立宪主义的实验》，载《法学评论》2002 年第 5 期。

制,在夏商,体现为‘兄终弟及’,而恰恰是在嫡长继承制确立的西周,封建制建构了周朝的‘中央与地方关系’。”〔5〕“英国由民族国家向帝国的转型带来了宪制困境……更深层的法律问题是帝国的宪法本质是什么,以及帝国的主权在何处。”〔6〕“黄宗羲《明夷待访录·原法》篇,一是在法度精神上完成了从君主‘一家之法’到‘天下之法’的扭转;二是以六经所承载的……根本政制规范……已蕴含了一种清晰的古典宪制意识。”〔7〕中国自枢轴时代以来的伟大文明传统,其实同样提供了深厚的宪制信念与精深的宪制原理。如《尚书·汤诰》所言“惟皇上帝,降衷于下民。若有恒性,克绥厥猷惟后”。〔8〕李炜光认为:“有什么样的财政就有什么样的国家。财政不只是简单的技术或工具……也塑造着这个国家的人民。”〔9〕某种意义上讲,一个国家的税制与其宪制是塑造与被塑造的关系。更进一步说,从长远的历史时段来看,税制改革就是宪制改革。如熊彼特所说:“税收不仅有助于国家的诞生,也有助于它的发展。一旦税收成为事实,就好像一柄把手,社会力量握住它,就可以改变这个国家的社会结构。”〔10〕“中国法学界(也许宪法学界尤甚)习惯于把诸如税收和银行体制这样的变化仅仅视为经济制度的变革,但这些变革其实是具有深远意义的重大政制变革。”〔11〕近代以来,英国的大宪章运动、英国1799年个人所得税法、美国独立战争、美国联邦个人所得税法、中国的1994年分税制改革都是税制改革改变国家宪制的真实案例。“个人所得税产生于英法拿破仑战争时代的英国,曾被称为‘击败拿破仑之税’,……个人所得税从遭遇抵触到被接受与英国18世纪的宪制发展有着密切的关联。”〔12〕限于篇幅所限,本文截取改革开放之后的1978—2015年,也就是学术界通常认为的中国改革主要局限于经济体制改革的这段时间,考察其中的税制改革,考察税制改革背后真实的宪制问题是如何发生的。本文试图回答如下问题:改革开放之后的宪制问题有无发生?税制改革与宪制的关系如何?未来税制改革的路径如何?

二、中国当代税制改革之变迁

从1978年十一届三中全会召开到今天为止,中国的税制改革大致可以分为五大的阶段:1978—1982年为第一阶段,可以称为改革开放初期的税制改革;1983—1993年为第二阶段,可称为改革开放全面展开时期的税制改革;1994年—2003年为第三阶段,可称为分税制改革时期;2004—2012年为第四阶段;十八届三中全会之后可以称为新税制改革时期。

(一) 改革开放初期的税制改革(1978—1982)

这个时期主要是税制改革的准备和起步阶段。首先是建立了涉外税制。1980年至1981年,全国人大先后通过并公布了《中外合资经营企业所得税法》、《个人所得税法》和《外国企

〔5〕 同前引〔2〕。

〔6〕 刘天骄:《帝国的宪制困境——从北美革命切入》,载《学术界》2015年第7期。

〔7〕 顾家宁:《法度精神与宪制意识——“明夷待访录原法篇再探”》,载《浙江社会科学》2015年第2期。

〔8〕 任峰:《重温我们的宪制传统》,载《儒家与宪政论集》,杜维明、姚中秋、任锋等编著,中央编译出版社2014年版。

〔9〕 李炜光:《财政何以为国家治理的基础和支柱》,载《法学评论》2014年第2期。

〔10〕 Joseph A Schumpeter: “The Crisis of Tax State”, in International Economical Papers, New York: Macmillan, 1958, p4: pp17—19.

〔11〕 苏力:《当代中国的中央与地方分权——重读毛泽东〈论十大关系〉第五节》,载《中国社会科学》2004年第2期。

〔12〕 毕竟悦:《18世纪个人所得税的诞生及其宪制背景》,载《中国政法大学学报》2010年第5期。

业所得税法》。其次从 1978 年至 1982 年，中国的税收收入及其占财政收入的比重呈逐年稳步上升的趋势。^{〔13〕} 税收收入占财政收入的比重其实质是从传统国家向税收国家转变的重要标志之一。

（二）改革开放全面展开时期的税制改革（1983—1993）

1982 年，国务院向第五届全国人大第 5 次会议提交的《关于第六个五年计划的报告》提出了包括“利改税”在内的今后三年税制改革的任務，并获得了会议的批准。^{〔14〕} 首先是分两次实施了“利改税”。1983 年，中央决定将建国以后实行的国企向国家上缴利润的制度改为缴纳企业所得税的制度，并取得了初步的成功。^{〔15〕} 从 1984 年起在全国实施第二步利改税和工商税制改革，发布了关于征收国营企业所得税等系列行政法规。^{〔16〕} 两次利改税的实质是为了搞活经济，所以调整了国家与企业之间的利益分配关系。

其次是逐步统一外资税制。第七届全国人大第 4 次会议将《中外合资企业所得税法》与《外国企业所得税法》合并为《外商投资企业和外国企业所得税法》。^{〔17〕} 经过 1983—1991 年的税制改革，中国建成了一套内外有别、城乡不同的，以货物和劳务税、所得税为主体，财产税……新的税制体系。^{〔18〕} 1991 年中国税收总额已经达到 2990 亿元，比 1982 年增长了 3.3 倍；税收总额占财政收入的比重已经达到 94.9%。^{〔19〕} 中国成为名副其实的税收国家。

（三）分税制改革时期（1994—2003）

这是对当代中国影响极为深远的一次改革，其影响之大，其背后牵涉之广，很多尚未为人们所深入研究。立足于十四届三中全会《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》，分税制改革取得了几大成绩：“实行增值税、消费税、营业税并行……所得税合并为统一的个人所得税”。^{〔20〕} 1994 年分税制改革……最为关键的是“较好地处理了国家与企业、个人之间的分配关系和中央与地方之间的分配关系，有利于调动各方面的积极性……国民经济的持续、快速和健康发展”。^{〔21〕} 而这些问题本质上就是当代中国最重大的问题，就是“要把国内外一切积极因素调动起来，为社会主义事业服务”^{〔22〕}。但与分税制相伴随的土地财政问题，一方面极大地推动了中国的城镇化建设，另一方面在某种程度上极大地改变了地方政府的行为方式^{〔23〕}，从而改变了中央与地方之间的关系。从 2002 年所得税分享改革到 2006 年《土地出让金收支管理办法》，再到 2013 年营业税改增值税，这是中央政府试图将地方政府收入全面纳入预算的三次大规模调整。^{〔24〕} 其实质上就是宪制中的一个重大问题，中央与地方的分权问题。这再次说明真正的宪制问题一直存在，而且实际发生，而非局限于宪法文本之中。

〔13〕 刘佐：《中国税制改革 50 年》，载《当代中国史研究》2000 年第 5 期。

〔14〕 参见 1982 年第五届全国人民代表大会第 5 次会议“关于第六个五年计划的报告”。

〔15〕 参见《关于国营企业利改税试行办法》，财政部拟订，1983 年 4 月 24 日国务院批转。（1986—07—25 失效）

〔16〕 参见国务院同意财政部《国营企业第二步利改税试行办法》，1984 年 9 月 18 日。（2001—10—06 失效）

〔17〕 同前引〔13〕。

〔18〕 刘佐：《1978 年以来历次三中全会与税制改革的简要回顾和展望》，载《经济研究参考》2014 年第 4 期。

〔19〕 参见王丙乾：《关于 1991 年国家决算的报告》，1992 年 6 月 27 日在第七届全国人民代表大会常务委员会第二十六次会议通过。

〔20〕 张学博：《分税制、土地财政与官员晋升锦标赛》，载《科学社会主义》2014 年第 5 期。

〔21〕 同前引〔13〕。

〔22〕 毛泽东：《论十大关系》，载《毛泽东选集》（第五卷），人民出版社 1977 年版。

〔23〕 周飞舟：《分税制十年：制度及其影响》，载《中国社会科学》2006 年第 6 期。

〔24〕 同前引〔20〕。

（四）十六届三中全会至十八届三中全会之间（2004—2012）

党的十六届三中全会通过的《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》明确提出了新一轮税制改革的原则：简税制、宽税基、低税率、严征管……以供给学派为……内外资企业所得税合并统一；城乡税制统一，废止农业税。^{〔25〕}

（五）新税制改革时期（2013—）

十八届三中全会是当代税制改革的重要窗口。对此次税制改革，目前的研究还缺乏深入探讨。十八届三中全会决定指出：“必须完善立法、明确事权、改革税制、稳定税负、……建立事权和支出责任相适应的制度”。^{〔26〕}从以上表述来看，不论是税制改革的目标，还是具体路径，都是对国家与公民关系、中央与地方关系、民主与法治制度的全面改造。这些问题无不是当代中国宪制的重大问题。在这个意义上，可以毫不客气的讲，税制改革就是宪制问题。

三、税制改革中的宪制问题

纵观中国自改革开放以来的税制改革，就可以体会温家宝总理在十一届人大第一次会议总理记者招待会上的讲话：“其实，一个国家的财政史是惊心动魄的。如果你读它，会从中看到不仅是经济的发展，而且是社会的结构和公平正义的程度。”^{〔27〕}熊彼特认为：“所有发生过的财政现象，都带有政治结构发生变化的预兆；社会的转折总是包含着原有财政政策的危机。”^{〔28〕}观察1978年以来的税制改革，涉及到系列宪制问题。

首先就是国家、企业、公民之间的利益分配问题。改革开放之前，所有的财富被集中在政府手中，尤其是集中在中央政府手中。1983年之前的税制改革主要解决外国企业和个人纳税问题。因为对外开放，必然涉及外国企业和个人在中国的税收问题。外国企业或个人来华投资、工作，只能对其进行征税，而不能将其所得全部收缴。其中暗含的前提就是对资本和劳务所有权本身的承认。这对于当时完全实行公有制的中国而言，实际上是一个巨大的改变。如恩格斯所言：“社会主义同现存制度的具有决定意义的差别当然在于，在实行全部生产资料公有制（先是单个国家实行）的基础上组织生产”。^{〔29〕}1983年的第一次利改税更是直截了当的指出：“为了促进国营企业建立与健全经济责任制，……正确处理国家、企业和职工三者利益，保证国家财政收入的稳定增长，特制定本办法。”^{〔30〕}1984年的第二次利改税更进一步说明：“为了促进城市经济体制改革，进一步搞活经济，调整和完善国家与企业之间的分配关系，……的财力保证和自主权，调动企业和职工的积极性，特制定本办法”。^{〔31〕}1984年的第二次利改税说明比1983年第一次利改税更加直白：利改税的直接目的就是为了让企业有一定的自主权，调动企业和职工的积极性。如布坎南所论：“如果一个政府允许个人取得财产，允许长

〔25〕 安体富、王海勇：《新一轮税制改革：性质、理论与政策》，载《税务研究》2004年第5期。

〔26〕 参见十八届三中全会决定。

〔27〕 参见温家宝总理在十一届全国人大一次会议举办的记者招待会上的讲话。

〔28〕 同前引〔20〕。

〔29〕 同前引〔22〕。

〔30〕 参见《关于国营企业利改税试行办法》，财政部拟订，1983年4月24日国务院批转。（1986—07—25失效）

〔31〕 参见国务院同意财政部《国营企业第二步利改税试行办法》，1984年9月18日。（2001—10—06失效）

期保持和增加财产的价值……私人财产的有效保护将起到保证自由的作用。”^{〔32〕}说的更明白些就是：初次分配时，国家的利益要向企业和职工适当让步，才能有效的激励企业和职工多干，最终才能打破大锅饭，实现国民财富的进一步增长。

其次是税制逐步走向统一，逐步实现内外统一、城乡统一的税制。纵观 1978 年以来的税制改革，1980 年到 1984 年最初针对外资和外国人建立了单独的个人所得税制^{〔33〕}和企业所得税制。1991 年统一了外资企业所得税制，2007 年统一了内资和外资企业所得税法。全国人大十届第 19 次会议决定自 2006 年 1 月 1 日起废止农业税条例。这种税制的统一实质上是内外资企业在市场经济中的地位的统对待，而农业税的废除则是对 1958 年以来城乡二元体制逐步废除的前奏。1958 年的两部法律《中华人民共和国农业税条例》（以下简称农业税条例）^{〔34〕}和《中华人民共和国户口登记条例》（以下简称户口条例）^{〔35〕}确立了建国后影响最为深远的体制——城乡二元体制。1958 年的户口条例事实上废止了 1954 年宪法中“迁徙自由”条款，开启了下位法违反宪法之先河。从这个意义上讲，1958 年的两个条例所确立的城乡二元体制对于每个中华人民共和国公民而言，其实就是最大的宪制问题。户口条例和农业税条例是一个硬币的两个方面，其实质含义是农业反哺工业，农村反哺城市。随着中国工业化的高速发展，城乡二元差距成为制约中国进一步发展的基础性问题。如十八大报告所提到：“必须清醒看到，我们工作中还存在许多不足……主要是：发展中不平衡、不协调、不可持续问题依然突出……城乡区域发展差距和居民收入分配差距依然较大。”^{〔36〕}所以从 2004 年到 2015 年连续 12 年中央 1 号文件都是关于三农问题。农业税条例的废止实际上标志着中国城乡二元体制的逐步瓦解。1958 年两个条例所确立的城乡二元体制违反了 1954 年宪法第 85 条“中华人民共和国公民在法律上一律平等”和第 90 条“中华人民共和国公民有居住和迁徙的自由”，从而实质上违反了第 2 条“中华人民共和国的一切权力属于人民”。两个条例所确立的城乡二元体制就是一个基本的宪制问题，而且两个条例中户口条例是外表，农业税条例是内在，因为农业税条例就是国家对农民的财政再分配制度。

然后，贯穿于 1978 年以来中国税制改革的一条主线就是中央与地方的分权问题。1994 年分税制改革之前，改革开放的思路可以被概括为政府向企业放权、中央向地方放权。“从对企业的放权让利，到中央对地方实行分灶吃饭体制、大包干体制，都是财税改革在带动各项改革，不断破除高度集中的计划经济体制。”^{〔37〕}1980 年 2 月实行的“划分收支、分级包干”的财政管理体制……1988 年，开始推行财政大包干，进一步加大对地方政府的激励，在发展经济和财政平衡方面尤其明显。^{〔38〕}1994 年分税制前夕，财政大包干制已经包死了中央财政，中央靠借债度日，1993 年财政赤字达到 300 亿元，……中央财政难以为继，一度不得不向富裕

〔32〕 [美] 詹姆斯·M·布坎南：《财产是自由的保证》；[美] 查尔斯·K·罗利：《财产权与民主的限度》，商务印书馆 2007 年版。

〔33〕 1980 年的《中华人民共和国个人所得税法》实质上是针对来华投资工作的外国人制定的，因为那时的中国人的工资和劳务远远低于其起征点 800 元。随着市场经济的发展和国人工资收入水平提高，个人所得税法才变成实质意义上的内外居民统一的个人所得税法。

〔34〕 参见《中华人民共和国农业税条例》，1958 年 6 月 3 日第一届全国人民代表大会常务委员会第 96 次会议通过，2005 年 12 月 29 日的全国人大十届第十九次会议决定自 2006 年 1 月 1 日起废止。

〔35〕 参见 1958《中华人民共和国户口登记条例》。

〔36〕 参见十八大报告。

〔37〕 刘尚希：《分税制的是与非》，载《经济研究参考》2012 年第 7 期。

〔38〕 刘尚希、邢丽：《中国财政改革 30 年：历史与逻辑的勾画》，载《中央财经大学学报》2008 年第 3 期。

的地方政府借钱。^{〔39〕}在这个背景之下,1994年分税制改革以经济性分权(相对稳定的制度性分权)取代了过去的行政性分权(中央与地方讨价还价,3—5年改变一次),同时表现为非对称性分权,即中央财政收入比重不断提高,同时地方财政支出比重不断提高。在2011年开始进行的增值税转型试点,表明上看是进行结构性减税,但实质上是遵循了94年分税制思路的非对称性分权的原则,进一步减少了地方税收收入,将本来是地方税收收入的营业税改变为共享税增值税。1994年的分税制改革有一个当时被人忽视事后却对中国税制产生巨大影响的产物:土地出让金全部归地方政府支配……2003年,2007年和2013是三个重要节点……2002年所得税分享改革和《招标投标挂牌出让国有土地使用权规定》实施,2006年《国有土地使用权出让收支管理办法》实施,2013年营业税改增值税全面推开。^{〔40〕}土地出让金的历史就是中央与地方关系反复博弈的历史。对当代税制的回顾,可以发现:1994年税制改革之前中央对于地方基本上是放权让利,可以称为行政性分权,即随时可以谈判,即毛泽东同志所说的“中央与地方商量着办事”的体制,但却忽视了毛泽东同志在《论十大关系》中所强调的前提“巩固中央权威”。^{〔41〕}

正是因为如此,1994年分税制改革到2002年所得税分享改革,再到2006年《国有土地使用权出让收支管理办法》实施,到2013年营业税改增值税的系列税制改革,都是中央政府试图巩固中央权威的系列努力。这对于一个有着“话说天下大势,合久必分,分久必合”^{〔42〕}政治传统的中国而言,毫无疑问是一个最基本的宪制问题。相比西方宪制理论中主要关注的横向分权问题,中国宪制中的纵向分权表现得更加突出。

总体说来,中央与地方的分权的宪制安排,当前可以归纳为“发挥两个积极性”^{〔43〕}。具体的做法基本遵循了毛泽东同志提出的几个思路:同地方商量办事;明确中央与地方的事权;不断总结我们的经验,同时充分借鉴国外经验。事实证明毛泽东的判断十分准确,也符合当时的实际……秉持实用主义的态度,在符合中国国情的基础上予以充分吸收。在这一点上,从毛泽东到邓小平到习近平,是高度一脉相承的。^{〔44〕}借鉴经验,一定要有可比性的大国经验才可借鉴。从这个意义上说,依人口和领土来考虑,只有美国、苏联、欧盟这样大的政治共同体的经验教训才值得我们参考借鉴。这个宪制安排,目前来看还要在相当长的历史时期内保持。如李克强同志在主持召开2015年部分省(区、市)负责人经济形势座谈会强调“做好下一步工作,关键要充分发挥中央和地方两个积极性,充分激发各类企业的积极性,充分调动广大干部和群众积极性。”^{〔45〕}李克强的这个讲话实际上涵盖了当代中国宪制的三大问题:如何处理中央与地方的关系;如何处理政府与企业的关系;如何处理政府与公民的关系。第一个问题是关于政府自身内部权力如何构成的问题,第二、三个问题则是关于政府如何处理与市场经济中两大主体关系的问题。两个问题合并起来就回答了一个国家宪制的基本问题:一个国家是如何发生构成

〔39〕 同前引〔37〕。

〔40〕 同前引〔22〕。

〔41〕 同前引〔22〕。

〔42〕 罗贯中:《三国演义》,时代文艺出版社2003年版。

〔43〕 同前引〔22〕。

〔44〕 毛泽东提出“实事求是”,邓小平提出“实践是检验真理的唯一标准”,习近平则提出“空谈误国,实干兴邦”,并反复强调要“知行合一”。

〔45〕 参见2015年10月13日中共中央政治局常委、国务院总理李克强主持召开部分省(区、市)负责人经济形势座谈会上的讲话。参见安毅:《我国中长期税制改革研究》,载《税务研究》2010年第10期。

的？那么立足于今天中国的实际国情即我国长期处于社会主义初级阶段这个最大实际^{〔46〕}，前一个问题，关键是发挥中央与地方两个积极性。后两个问题的关键则是充分激发企业和公民自身的积极性。如何发挥中央与地方的两个积极性，并激发企业和公民自身的积极性，税制是一个关键性的制度安排。因为纵观世界历史，不论是美国欧盟，还是中国改革开放的实践，已经说明税制改革就是对国家与公民关系的重新塑造，也是政府内部关系的重新洗牌。

四、未来税制改革的路径

十八届三中全会对于税制改革进行了重大部署，但具体如何理解和操作，仍存在许多疑问。前文所讨论的税制改革与宪制之间的关系完全体现在十八届三中全会决定文件之中。十八届三中全会决定关于财税体制改革的总体性要求是：“必须完善立法、明确事权、改革税制、稳定税负、透明预算、提高效率，建立现代财政制度，发挥中央和地方两个积极性。”正是基于中国仍将长期处于社会主义初级阶段的现实国情，也基于两个一百年的奋斗目标^{〔47〕}，在实现富强民主文明和谐的现代化中国之前，必须坚持把以经济建设为中心同四项基本原则、改革开放这两个基本点统一于中国特色社会主义伟大实践，这也意味着制度化的分权安排不是现实的选项。尽管“凡属重大改革都要于法有据。在整个改革过程中，都要高度重视运用法治思维和法治方式，加强对相关立法工作的协调”^{〔48〕}，但在任何情况下都要牢牢把握社会主义初级阶段这个最大国情，推进任何方面的改革发展都要牢牢立足社会主义初级阶段这个最大实际。^{〔49〕}所以目前的宪制安排就是“两个积极性”，这也意味着在税制改革领域，其背后逻辑也就是发挥中央与地方两个积极性，发挥企业和公民两者的积极性。理解了这一点，再来看十八届三中全会决定关于税制改革的总体性要求，就会有更深入的理解。完善立法是程序，明确事权、改革税制和透明预算具体措施，稳定税负和提高效率是微观目标，建立现代财政制度并发挥中央地方两个积极性才是根本的意图所在。

（一）两个积极性是目前的宪制安排

前文已经论述了宪制就是如何处理国家与公民关系、政府内部如何构成的制度安排。由于我们建国之初即采取卢梭——马克思路径的议行合一制度，而且全世界只有少数国家采取三权分立的宪制制度，所以中国特色社会主义建设道路中更有实践意义的政府内部权力分配是中央与地方的关系问题。正因为中国处于急剧的社会转型之中，我们无法仿效已经完全成熟的英国或美国，直接通过成文宪法来明确规定中央与地方的关系。因而在中国共产党带领中国全面建成小康社会（使各方面制度更加成熟更加定型）^{〔50〕}之前，我们仍然需要秉持毛泽东同志在《论十大关系》中的观点：发挥两个积极性为原则。进一步理解，两个积极性包括两个层面的含义：一是要发挥中央政府与地方政府的两个积极性，二是要发挥企业、公民的两个积极性。

（二）财政透明度是首要工作

党的十八届三中全会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，推进

〔46〕 参见十八届三中全会决定。

〔47〕 参见十八大报告。

〔48〕 参见习近平 2 月 28 日下午主持召开中央全面深化改革领导小组第二次会议并发表重要讲话。

〔49〕 参见十八大报告。

〔50〕 参见十八大报告。

国家治理体系和治理能力现代化”^{〔51〕}，财政体制改革是其重要抓手，财税体制改革之中财政透明度建设是当务之急。目前中国的财政透明度建设主要存在以下主要问题：首先是法律依据权威不够。《中华人民共和国预算法》第14条对预算公开进行了原则性规定^{〔52〕}，缺乏操作细则，而且停留于公开层面，没有提升至“透明”层面。实践中财政透明度建设的主要依据是《中华人民共和国政府信息公开条例》（以下简称条例）。条例第10条第四、五、六款要求县级以上政府及部门要主动公布财政预算、决算报告；行政事业性收费的项目、依据、标准；政府集中采购项目的目录、标准及实施情况。^{〔53〕} 尽管条例颁布以来在推动政府财政信息公开方面起到了强大作用，但仍然存在法规权威不够、覆盖面窄等问题。其次，对比财政透明度规则的四点形式要求^{〔54〕}，目前的条例主要体现为第二点，即公开预算程序，第三点便于群众取得稍有涉及，至于第一点和第四点，目前的预算法和条例均未涉及。第一条政府职责法定是基础，第四条信息真实是保障，而且即便是公开预算程序也尚处于初步的层次，便于群众取得也不完善。总得说来，我国财政透明度规则不仅离国际通行标准十分遥远，即便按照条例自身的要求——“提高政府工作的透明度，促进依法行政，充分发挥政府信息对人民群众生产、生活和经济社会活动的服务作用”^{〔55〕}，还十分欠缺。更为关键的是目前的财政透明度规则停留在行政法规和政策层面，带有很强的行政推动色彩，没有上升到法律治理的层面，因而无法长期化、制度化。相比政府部门，党的机构在财政信息公开方面的进展缓慢，从侧面证实了这一点。实际上国际货币基金组织《财政透明度手册》（2007版）在界定其四项基本内容时，第一条就是强调政府职责与财政管理要有明确公开的法律、法规和行政框架。这里面实际上阐明了广义上的财政法定原则，即包括政府组织法定、政府职责法定、财政收入法定、财政支出法定。

（三）完善税制是关键环节

前文已经论述了税制改革即宪制改革，因而在实现透明度规则的同时，完善税制是下一步财税体制改革的关键之所在。我国的税制属于结构性问题，主要包括三个方面的内容：直接税比重低；财产税缺失；个人所得税课征制度。^{〔56〕} 这三个问题实际上是相互关联的。直接税比重低，主要体现为所得税和财产税比重太低，而从世界各国现代化的历史考察，一个国家对公民权利的保障程度与其直接税比重有较强的正相关关系。以美国的进步时代为例，就可以发现直接税对于一个国家的现代化起着关键性的作用。“美国1880年代出现了市政建设腐败、……增多的现象。美国没有采取激烈的政治改革，但是从税收和预算入手……个人所得税，今天成为美国最大的联邦收入来源，也成为调节社会收入的最大工具。”^{〔57〕} “只要消费税占据了国家财政的中枢，就会造成人们不能监督、控制租税国家运行状况的可怕状态。”^{〔58〕} 财政幻觉理论也证明了现代政府之所以偏好间接税是因为间接税使公众无法感受到“税痛”却因为政府的开支受益，因而丧失监督政府开支的动力，支持政府扩大开支而产生财政危机。“财政幻觉是指：

〔51〕 参见十八届三中全会决定。

〔52〕 参见《中华人民共和国预算法》第14条。

〔53〕 参见《中华人民共和国政府信息公开条例》（2007年颁布）第10条。

〔54〕 参见国际货币基金组织在其《财政透明度手册》中对“财政透明度规则”的内容进行了四个方面的概括：政府职责法定；公开预算程序；便利公众取得；确保信息真实。引自《财政透明度手册》（2007年版）。

〔55〕 参见《中华人民共和国政府信息公开条例》（2007年颁布）第1条。

〔56〕 同前引〔45〕。

〔57〕 贾康：《中国税制改革中的直接税问题》，载《华中师范大学学报》（人文社会科学版），2015年第3期。

〔58〕 李炜光：《直接税和民主》，载《南风窗》2005年第11期。

存在某种没有被公民观察到或没有充分观察到的政府税收来源……一些或所有公民会从这些花费中获益，而对于政府的支持就会增加。……他们看不到支付更高税收或错过税收削减而带来开支增长的痛苦。”^{〔59〕}

所以未来的税制改革可以考虑围绕提高直接税比重展开。首先是对个人所得税制改革。具体包括申报方式可以选择个人或者家庭申报；增加扣除项目；实行分类和综合相结合的课征模式，最终实现综合所得课征模式。最后一点尤为关键，尤其是掌握高收入人群收入情况，加强征管模式的改变，以自主申报为基础，加强税务稽查。其次是完善财产税制度。比如房地产税。“作为地方税中适合于由地方低端来掌握、面对公众提供公共服务的资金来源，这一税制有非常值得重视的对于民主理财、依法理财制度建设的催化作用。”^{〔60〕}

（四）明确中央与地方事权为制度化分权准备

十八届三中全会决定为正在进行的税制改革规划的三个步骤，改进预算是紧要工作，税制改革是关键一环，明确事权最为重要，难度也最大，只能摆在最后。因为中央与地方事权划分实际上是中国宪制的基本问题，从毛泽东开始到历届领导人对待这一问题的解决思路都是实用主义的态度，必须立足于中国现实国情并服务于中华民族伟大复兴这一宏大目标。为了实现这种跨越式发展，为建设一个伟大的社会主义国家而奋斗^{〔61〕}，既要保证民族国家的统一^{〔62〕}，又要给予地方政府以动力发挥其积极性来应对经济社会急剧变迁中的各种情形，制度化、文本化的分权自然被排除在外。但是中央显然也认识到很多问题的根源是由于中央与地方的分权非制度化，比如土地财政、跑部进京等等，因而长远来看制度化分权是最终的目标，所以在决定中又强调“保持现有中央和地方财力格局总体稳定，结合税制改革，考虑税种属性，进一步理顺中央和地方收入划分”^{〔63〕}，为最终实现中央与地方的制度化分权打好基础。而且中央不仅有理念，而且已经付诸实践。让很多学者忽视的是 2015 年修订的《中华人民共和国立法法》（以下简称立法法）对于地方立法权的修改。立法法第 72 条规定：“设区的市的人民代表大会及其常务委员会根据本市的具体情况和实际需要，在不同宪法、法律、行政法规和本省、自治区的地方性法规相抵触的前提下，可以对城乡建设与管理、环境保护、历史文化保护等方面的事项制定地方性法规”。相比 2000 年立法法中的表述“较大的市”^{〔64〕}，本次对立法法的修订实际上赋予了 284 个地级市市政建设立法权。较大的市本身就是一个法律概念，是 1982 年设立，为了赋予地方立法权而提出的一个概念。从 1982 年赋予直辖市、省会城市、经济特区城市立法权到把市政建设立法权从较大的市扩展到所有地级市，2015 年立法法的修订其实质是地方政府的权力下放，某种意义上可以被认为是制度化分权的一个重要步骤。

〔59〕 [英] 丹尼斯·C·缪勒：《公共选择理论》，韩旭、杨春学等译，中国社会科学出版社 2010 年版。

〔60〕 同前引〔57〕。

〔61〕 毛泽东《为建设一个伟大的社会主义国家而奋斗》，载《人民日报》1954 年 9 月 16 日报。

〔62〕 十八大以后中央反复强调党员干部要严守的各项纪律，首先是政治纪律。同时反复强调地方大员不得对中央已经的大政方针说三道四。

〔63〕 参见《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》（2013 年 11 月 12 日中国共产党第十八届中央委员会第三次全体会议通过）。

〔64〕 “较大的市”这个概念，最早出现在《中华人民共和国地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》第 7 条规定中，是专指由国务院批准为“较大的市”的城市。不包括直辖市、省会市和经济特区所在地市。国务院共四次审批了共 19 个“较大的市”。其中，重庆因升格为直辖市而不再是“较大的市”，目前国内实际存在的经批准的“较大的市”只有 18 个。在 2000 年的立法法中较大的市概念进行了扩展，包括省政府所在城市、经济特区城市和国务院批准的较大的市。