



中国经济文库·应用经济学精品系列(二) ▶▶▶▶▶▶▶▶

陈少克 著

税制结构转型与经济发展方式转变 ——中国税制与经济发展方式 转变的协调性研究

Transition of Taxation Structure and Transformation of
Economic Development Mode
——On the Coordination between China's Tax System
and Economic Development

本书受教育部人文社会科学研究青年项目(14YJC790014)资助

税制结构转型与经济发展方式转变

——中国税制与经济发展方式转变的协调性研究

陈少克 著

第一章 导论	1
第一节 研究的背景和意义	1
第二节 文献述评与现状分析	1
第三节 主要概念界定	1
第四节 研究思路、框架与内容	1
第二章 税制优化与结构转型：税制结构研究的逻辑架构	17
第一节 税制结构：税制结构研究、税制结构研究的条件	17
第二节 税制结构：税制结构研究、税制结构研究的逻辑架构	17
本章小结	17
第三章 税制结构(制结构转型)制结构转型的理论	17
第一节 税制结构(制结构转型)制结构转型的基本理论	17
第二节 税制结构(制结构转型)制结构转型的结构	17
第三节 税制结构(制结构转型)制结构转型的过程	17
本章小结	17

图书在版编目 (CIP) 数据

税制结构转型与经济发展方式转变：中国税制与经济发展方式转变的协调性研究 / 陈少克著.

—北京：中国经济出版社，2019.8

ISBN 978-7-5136-5718-1

I. ①税… II. ①陈… III. ①税收改革—研究—中国 IV. ①F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2019) 第 109240 号

责任编辑 赵静宜

责任印制 巢新强

封面设计 华子图文

出版发行 中国经济出版社

印刷者 北京九州迅驰传媒文化有限公司

经销者 各地新华书店

开 本 710mm × 1000mm 1/16

印 张 17.75

字 数 264 千字

版 次 2019 年 8 月第 1 版

印 次 2019 年 8 月第 1 次

定 价 68.00 元

广告经营许可证 京西工商广字第 8179 号

中国经济出版社 网址 www.economyph.com 社址 北京市西城区百万庄北街 3 号 邮编 100037

本版图书如存在印装质量问题，请与本社发行中心联系调换（联系电话：010-68330607）

版权所有 盗版必究（举报电话：010-68355416 010-68319282）

国家版权局反盗版举报中心（举报电话：12390） 服务热线：010-88386794

● 目录	
第一章 导 论	1
第一节 研究的背景和意义	1
第二节 发展理念与现代税制	6
第三节 主要概念界定	11
第四节 研究目标、框架与内容	14
第二章 税制优化与结构转型：税制结构研究的思路重构	17
第一节 税制结构研究的传统思路概论：文献评述	17
第二节 税制结构研究思路重构	32
本章小结	48
第三章 税制结构转型的理论分析	50
第一节 税制结构转型的基础：最优宏观税负的确 定	50
第二节 税制结构转型的结构：课税平衡分析	65
第三节 税制结构转型的过程：制度过程的分析	77
本章小结	90
第四章 中国税制与经济发展方式转变的非协调性分析	92
第一节 中国税制结构发展演进分析	92

第二节 现行税制结构收入能力的实证分析	100
第三节 中国现行税制增长型税制结构特性的分析	108
第四节 增长型税制结构及其与经济发展之间的矛盾	112
本章小结	127
第五章 促进经济发展方式转变的税制转型方向	129
第一节 税制结构转型的目标：发展型税制结构解析	129
第二节 中国发展型税制结构构建的原则和结构特征	144
第三节 我国发展型税制结构中各税类应有的功能界定	151
本章小结	156
第六章 中国税制转型的制约因素分析	157
第一节 现行财政分权体制扭曲了财政利益分配格局	157
第二节 现行税制结构固化了税收利益分布格局	165
第三节 现行税收法治环境弱化了税制转型的制度基础	194
本章小结	206
第七章 促进经济发展方式转变的中国税制构建	208
第一节 中国税制结构整体性设计构想	208
第二节 我国现代税收制度建设中的直接税改革	224
第三节 绿色嵌入方式与中国税制“绿化”的基本思路	233
第四节 水资源税的性质与我国水资源税的完善	247
参考文献	262
索引	276
后 记	279

第一章 导论

第一节 研究的背景和意义

对税收问题的研究往往都是在两个基本思路的矛盾与交织中进行的：其一，追求税制本身的完美性；其二，追求税制作用的合意性。完美的税收制度往往在其作用效果上并不尽如人意，而作用相对比较合意的税收制度又往往会在税收制度的层面存在诸多不足。于是，对税收问题的研究就一直在这样的冲突中行进着，当然，也确实是在进步着。本书的研究也不能逃出上述的矛盾与交织：税制需要转型，经济发展方式需要转变，税制转型要和经济发展方式协调起来。本书写作的过程中，一直在思考的问题是怎样能让税制结构本身美一点？怎样将税制结构问题与经济发展方式转变结合起来，让它们共同美一点？

一、税制结构调整需要整体性统筹考虑

我国现行税制是1994年分税制改革确立的，此后，税制的调整完善一直进行着。2003年10月在《中共中央关于完善社会主义市场经济若干问题的决定》中，以“分步实施税收制度改革”为标题，将税制改革的主要内容概括为8个项目，即按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的原则，改革出口退税制度、统一各类企业税收制度、增值税转型改革、完善消费税、改进个人所得税、实施城镇建设税费改革、条件具备时对不动产开征统一规范的物业税、赋予地方适当的税政管理权等。2008年末举行的

中央经济工作会议，则围绕保持经济平稳较快发展这一经济工作的首要任务，推出了“结构性减税”。其它税制领域的改革也在不断地推进：废除了农业税，统一了内、外资企业的所得税制度，推进了生产型增值税向消费型增值税的转型，调整消费税政策，进一步增强了消费税的调控功能，不断修订了个人所得税法等。然而，这些调整和改革仍然停留在对原有税制结构框架“小修小补”的状态，中国流转税独大的局面依然如故，以流转税为主体的税制结构没有发生根本性变化（见表1-1）。

表1-1 我国国内流转税和所得税的比重对比 单位：亿元

年份	税收 总额	国内 增值税	营业税	国内 消费税	关税	流转税 比重	企业 所得税	个人 所得税	所得税 比重
2002	17636.45	6178.39	2450.33	1046.32	704.27	72.21%	3082.79	1211.78	24.35%
2003	20017.31	7236.54	2844.45	1182.26	923.13	77.56%	2919.51	1418.03	21.67%
2004	24165.68	9017.94	3581.97	1501.9	1043.77	80.78%	3957.33	1737.06	23.56%
2005	28778.54	10792.11	4232.46	1633.81	1066.17	78.99%	5343.92	2094.91	25.85%
2006	34804.35	12784.81	5128.71	1885.69	1141.78	77.25%	7039.6	2453.71	27.28%
2007	45621.97	15470.23	6582.17	2206.83	1432.57	72.44%	8779.25	3185.58	26.23%
2008	54223.79	17996.94	7626.39	2568.27	1769.95	71.49%	11175.63	3722.31	27.47%
2009	59521.59	18481.22	9013.98	4761.22	1483.81	72.40%	11536.84	3949.35	26.02%
2010	73210.79	21093.48	11157.91	6071.55	2027.83	72.13%	12843.54	4837.27	24.15%
2011	89738.89	24266.63	13679.00	6936.21	2559.12	71.18%	16769.64	6054.11	25.43%
2012	100614.28	26415.51	15747.64	7875.58	2783.93	70.45%	19654.53	5820.28	25.32%
2013	110530.70	28810.13	17233.02	8231.32	2630.61	67.38%	22427.2	6531.53	26.20%
2014	119175.31	30855.36	17781.73	8907.12	2843.41	65.95%	24642.19	7376.61	26.87%
2015	124922.20	31109.47	19312.84	10542.16	2560.84	64.11%	27133.87	8617.27	28.62%
2016	130360.73	40712.08	11501.88	10217.23	2603.80	62.89%	28851.36	10088.98	29.87%

说明：表中流转税比重测算中流转税总额包括国内增值税、国内消费税、营业税、进口环节增值税和消费税以及关税、烟叶税和城市维护建设税。

资料来源：《中国统计年鉴2016》。

近年来，随着在个人所得税、增值税、营业税、资源税、房产税等领域的调整不断推进，税制改革的力度在不断加大，但问题是，这些短期的调整与长期改革的目标能否一致？虽然，对于中国税制改革的长期目标是

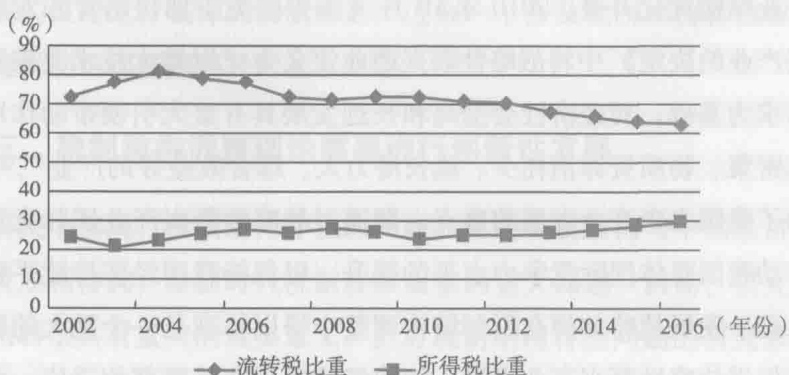


图 1-1 我国流转税与所得税占比 (2002—2016)

什么，这一问题，我们无法明判，但从对税制结构发展趋势的相关研究中可以发现这些短期调整的背离之处（安体富，2010；安毅，2010；朱志刚，2011；崔志坤，经庭如，童大龙，2012；陈少克，陆跃祥，2012；等）。“十三五”规划中提出了建立现代税收制度的基本要求，即“按照优化税制结构、稳定宏观税负、推进依法治税的要求全面落实税收法定原则，建立税种科学、结构优化、法律健全、规范公平、征管高效的现代税收制度，逐步提高直接税比重。”尽管如此，如何科学界定现代税收制度，如何推进直接税比重的提高等问题仍处于摸索之中，中国税制结构转型还缺乏整体性的科学规划。同时也说明，税制结构转型是一个整体性的研究课题，忽视其中任何一个环节都将损害理论研究的科学性，都将对税制改革实践造成一定的危害。

二、税制结构调整需要与经济发展方式结合起来

一个国家的税制结构要与一个国家经济社会发展阶段相一致、相协调。因而，对税制结构的研究过程实际上也是结合本国国情对经济发展规律进行深入分析和研究的过程，因此，税制结构转型即是使一个国家的税制结构与其发展战略相协调的过程。中国共产党十七次全国代表大会报告指出，实现未来经济发展目标，“要在加快转变经济发展方式、完善社会主义市场经济体制方面取得重大进展”。因此，要加快转变经济发展方式，

推动产业结构优化升级。2010年10月《国务院关于加快培育和发展战略性新兴产业的决定》中将战略性新兴产业定义为“以重大技术突破和重大发展需求为基础，对经济社会全局和长远发展具有重大引领带动作用，知识技术密集、物质资源消耗少、成长潜力大、综合效益好的产业”，^①并以此明确了我国未来产业发展的重点，即通过战略性新兴产业国际竞争力的提升带动我国整体国际竞争力水平的提升，以保持我国经济持续平稳快速发展。这一发展战略如何在税制结构调整中得以体现是一个重大的现实问题。与促进战略性新兴产业发展、加快经济发展方式转变相适应，调整中国税制结构已经成为一种社会共识。

虽然现有许多研究已经提出了发展战略性新兴产业的税收政策（蒋震，梁军，2010；杨森平，黎志杰，2011；邓宝生，2011；付广军，2011；尹小平，苏扬，2012；柳光强，田文宠，2012；等），许多学者已经对促进经济发展方式转变的税收对策进行了研究（岳树民，刘方，2010；刘海峰，2010；倪红日，靳军，2011；丛明，2011；等），但针对这些对策性研究，我们应该有一个基本的认识，即与我国新时期发展战略相适应的税制调整不能仅仅停留在对现有税制规则（特别是税收优惠条款）调整的层面上。特别是，目前以流转税为主的税制结构将税源集中在企业和产业，使企业成为90%的税收的纳税人（高培勇，2015），不但提高了企业的（名义）税负水平，也在一定程度上阻碍了企业创新能力的提升。同时，这种税制结构强化了区域之间对企业和产业的争夺，恶化了区域竞争格局，这构成了经济发展方式转变的税制制约。在经济进入新常态的背景下，研究促进经济已经不能继续停留在传统的税收政策的简单调整上，从根本上转变税制结构的性质已经成为时代提出的新的课题。

从适应新形势下经济社会发展要求的角度看，根本上改变我国现有税制结构的税制改革还一直停滞在“观望”或讨论的状态。这里的焦点问题

^① 详见：《国务院关于加快培育和发展战略性新兴产业的决定》（国发〔2010〕32号）。

是：我们该建立什么样的税制体系？这是一个涉及税制结构转型方向，进而决定税制结构转型路径的基本问题。

三、税制结构调整理论需要进行创新性发展

解决中国现行税制结构存在的问题，促进税制结构与中国经济社会可持续发展相协调，是新时代税制改革面临的重大课题。因而，研究中国税制结构转型具有重大的现实意义。但对税制结构转型问题的研究涉及两个基本的问题：其一，向什么方向转型？其二，如何转型？其中，税制结构转型的方向是一个根本性问题，决定着转型的路径和方法等。

针对中国税制结构现状及其存在的问题，研究的核心问题是：如何改变现有税制结构以促进经济社会可持续发展？这就需要对税制结构转型设定合意的方向，并在此基础上探求转型路径。从目前的研究看，虽然税收经济学在对税收效应的研究中，一直在努力寻求一种中性的税收（如最优税理论、中性税制假说以及次优课税理论等），但仍无法改变“凡属赋税都有减少积累能力的趋势”^①的现实。同时，由于“赋税最大的危害倒不在于课税目的的选择，而在于整体来说的总效果”^②，因此，税制改革方向和路径的选择必须重新回归对税制结构的整体性考察。

税制结构是对一个国家税收体系中税种和税类搭配组合的一种反映。因而，不同的税制结构反映出来的税制结构的性质是不同的。由于税收是国家财政收入的主要来源，这就意味着，收入筹集是税收的基本功能，也应该是一个国家税制结构应该具有的基本性质。从这一角度出发，衡量一个国家税制结构有效与否的基本标准便是：这种税制结构能否带来稳定、充足且富有弹性的财政收入以满足政府或社会需要。但是，税收本身也具有各种调节作用，因此，一个有效的税制结构便是：要通过不同的组合（税种组合、税制要素组合等），将各个税种的调节作用加以协调，来发挥

① 斯拉发·李嘉图著作和通信集（第8卷）[M].北京：商务印书馆，1981：95.

② 西斯蒙第.政治经济学原理[M].北京：商务印书馆，1981：129.

税制结构整体的有效调节作用。这便引出税制结构的另一层次的性质,即通过不同的组合发挥不同的效应。既然不同的要素组合、税种组合、税类组合对不同税制结构整体性的总体效果会产生不同的影响,那么,结合经济社会发展的需要研究不同的组合方式,构建合意的税制结构框架便是研究税制结构,特别是探索税制结构转型方向的一个突破口。

本书根据这一思路,将税制结构性质用增长型税制结构和发展型税制结构来概括。本书认为,在增长型税制结构下,税制结构本身具有较强的增收功能,同时,这种税制结构本身在短期内会刺激经济增长,但这种增长是不可持续的,它的持续发展会对经济结构的优化升级、对资源、环境与经济社会之间的和谐发展、对收入分配差距的调节等产生诸多的危害。因此,需要在现代发展理念下通过税种组合、税制要素组合等途径,构造与经济可持续发展相轨制^①的发展型税制结构。同时,由于这种税制结构能够通过调节社会价值流动方向促进经济平衡的实现,因而,这种发展型税制结构应该成为新时期税制改革的基本方向。于是,着眼于税制结构的性质,从可持续发展的角度出发,探讨税制改革的基本方向,即发展理念下的发展型税制结构,并在此基础上探讨中国税制转型又具有较强的理论意义。

第二节 发展理念与现代税制

从“以人为本”的角度看,经济发展应解释为在技术与制度创新驱动下,一个国家或地区通过扩大生产、改进分配、治理环境、改善人权等,实现结构性的经济质态演进,实现居民福祉持续增加的过程^②。因此,“经济增长本身并不是目的,只是为人类谋福利的一种手段,而经济发展是用

^① 此处用“轨制”一词强调税收制度与经济发展之间的双向互动关系,即经济发展方式和路径规范着税制结构的演变轨迹,同时,税制结构的性质和特性也对经济发展轨迹起到制约作用。下同。

^② 贺立龙:《转变经济发展方式的含义与动力探析》[J].《社会科学辑刊》,2011(2)。

于改善人民的生活质量、实现平等教育和社会包容性、保证平等的机会、减少人民的不安全感、解决腐败和破坏环境等，确保高质量基本社会服务的全面惠及是达成发展目标最有效方式之一”^①。因此，如果将经济增长和经济发展看作两种不同的理念，那么，这两种理念之间的区别应该在于一个国家经济可持续发展所依赖的发展源泉构成、发展机制及路径等方面的不同。于是，经济发展方式转变首先要转变发展理念，同时，与之相关的税收制度安排也应该有相应的创新性调整。而税制结构上的创新性调整则应体现在税制结构性质是否能够与经济发展方式相协调上。

一、发展理念的界定

在传统经济学中，发展更多地被认为是一个国家的经济能力。因此，经济发展被认为是产生和维持国民收入。在这种理念下，衡量发展的主要指标通常是 GDP 或人均收入。伴随着经济增长与贫困、不平等、失业等现象共存及其持续存在，经济学开始意识到“从增长中重新分配”的重要性。因此，对发展的重新界定和理念更新便是一个重点。

达德利·西尔斯（Dudley Sees）对发展的含义做出了界定^②：

关于一国发展，要问的一个问题是：贫困正在发生什么变化？失业正在发生什么变化？不平等又在发生什么变化？如果一国能将这三个问题都从高水平上降下来，那么毫无疑问，它就一定处于一个国家都希望的发展时期。但如果其中一两个问题变得越来越糟糕，尤其是如果三个都变得很严重，那么即便是人均收入翻倍了，将这种结果称为“发展”依然会令人感到不可思议。

然而，发展并不单是一个对收入、就业和不平等的定量测度，正像丹尼斯·古利特（Denis Goulet）所言，“如果继续仅仅将发展视为一个对低收入、低劣的住房、过早死亡或失业等的统计反映的话，恐怕就没有人能

① 世界银行. 增长的质量[M]. 北京:中国财经出版社,2001.

② Richard Brinkman. Economic growth versus economic development: toward a conceptual clarification[J]. *Journal of Economics Issues*, 1995(29): 1171-1188.

够理解欠发达到底意味着什么”^①。

阿玛蒂亚·森提出了“功能的可行能力”（capability to function），解释了健康、教育等对发展的重要性，这意味着，对发展来说，真实收入水平确实是根本，但是，要将商品性质转化为功能，在很多情况下，良好的健康和教育水平等也是同等重要的。正如世界银行在《1991 年世界发展报告》中所指出的^②：

发展的挑战……是改善生活质量。尤其是在那些贫困世界的国家，一种更好的生活质量当然需要更高的收入，但它包含的远不止于此。它还包括其他目标，比如更好的教育，更高的健康和营养标准，更低的贫困，更清洁的环境，更加平等的机会，更大的个人自由，更丰富的文化生活等。

因此，发展应该是一个多维的过程，从本质上看，必须包含全方位的变迁，整个社会体系转而面向其体系内所有个人和社会群体的多样化的基本需求和希望的满足，远离那种被广泛认为是不满意的生活状况，朝向那种无论是物质还是精神方面都更好的生活状态^③。因此，作为一种理念，发展应该具有三个核心价值，即：通过发展满足人们的基本需要；通过发展使人们获取一种不被他人作为实现其目的的手段的价值感和自尊；通过发展使人们从疏离性的物质生活条件中解放出来，获取选择的自由。

中共十九大报告指出，“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。”基于此，用发展的理念审视经济发展方式转变，即经济发展方式转变要“在继续推动发展的基础上，着力解决好发展不平衡不充分问题，大力提升发展质量和效益”，至少要在经济平衡可持续发展、缩小收入差距、环境和自然资源的可持续性、人口素质和科技水平的提升，并在经济发展中发挥应有的作用等方面取得进展。

① Denis Goulet. The Cruel Choice: A New Concept in the Theory of Development [M]. New York: Atheneum, 1971.

② World Bank. Word Development Report 1991 [M]. New York: Oxford University Press, 1991.

③ 迈克尔·P. 托达罗, 斯蒂芬·C. 史密斯. 发展经济学 [M]. 北京: 机械工业出版社, 2009.

二、用发展理念审视现代税收制度

单单从制度分析的角度看,税收制度作为一种制度规范形成了对相关行为主体的特定约束,因此,税收制度和其他制度规范一起构成了市场经济中个体行为主体的决策、行为的外部环境。税收体现的是政府和公众之间的一种分配关系,即政府通过税收规则占有社会资源一定的份额,参与国民经济分配。因而,只要税收制度规则确定并稳定地体现出公平性,便不会对经济效率产生影响^①。然而,和其他制度规范相比,税收作为国家和公众之间的一种“交易”,涉及国家和纳税人之间的切实利益,因而,现实中的税收制度运行往往具有易变的特点:税收制度要不断根据公众和国家之间的博弈而进行调整,国家要不断地在各利益集团之间进行平衡。因而,税收公平性和效率的损失便不可避免。所以,如果公平和效率是发展理念的基础,那么,现代税收制度从其本身的特点上就表现出与现代发展理念的偏离。

同时,税收制度的易变性也说明税收制度可以具有足够的弹性。正因如此,在现代市场经济中,政府才往往通过税收制度(作为手段)的各种调整实现其特定的调控目标。因此,政府的调控意图及其预期实现的调控目标便在一定程度上决定了税收制度的性质。从一定意义上说,现代税制体系中所有税种的开征及其税制要素的安排,其初始动机都是为了获取财政收入。从一定程度上讲,现代税制体系中所有税收优惠和差别征税的规则,其出发点都是为了刺激增长(即使在一定程度上彰显了发展理念,也不过是“增长”诉求的副产品)。从财税制度发展史上也可以看出:征(或增)税的根本目的是维持政府运转,而减税的目标往往是促进经济增长。因此,在“增长”诉求的推动下,税收制度便根据实际需要不断地被

^① 从根本上看,经济主体的行为都是在各种制度的约束下进行的,在此基础上,按照市场原则进行交易产生的便是帕累托最优。因此,如果税收制度和规则是稳定的,作为经济行为主体参与市场活动的预设制度,便不会影响市场效率。但现实中,税制规则是易变的,因此,便构成了经济行为主体决策的影响因素,进而对经济效率产生影响。

改造成为有效的“理财的工具和获取利益刺激的手段”^①。因而，现代税收制度也在“增长”诉求的推动下，不断地偏离发展理念。

从近年来各国税制改革的实践来看，比如，世界金融危机以来，大多数国家采用减税的办法刺激经济增长、应对财政困难，2009年一些国家更是将增值税税率提高2~3个百分点，高的达到5个百分点。虽然，在发展中国家的税制结构调整中，也在不断增加税制结构的收入再分配职能，使税制结构在一定程度上具有发展型税制的特性，比如，对社会保障税的重视程度增加等。尽管税制中性仍然是发展中国家税制改革的目标，但其中的税收公平特别是纵向公平已经被重新定义，即“转化成了为防止穷人更穷的目标”^②。世界各国也不断增加对环境保护税的重视，通过税制结构调整促进经济可持续发展也是基本趋势，但税制的“绿化”仅仅依靠个别税种的开征和个别税制要素的调整，并不能从根本上改变税收制度与现代发展理念之间的差距。

当然，正如税收和经济之间的公理性关系所说明的，一个国家的税收制度要与其经济结构、经济发展水平相适应。这也说明，税制结构向发展型税制的转型最终要依靠经济转型。经济学分析认为，税收是为公共产品而生，而公共产品本身就包含环境可持续性、安全感、公平等隐性福利。因而，税收本身就与可持续发展有内在联系。税收制度作为一种预设制度，应该在促进经济发展方式转变方面起到引导和促进作用。因此，要有效地改变增长理念下的税制结构，就需要对税收制度进行根本性的调整。虽然，税收制度功能的发挥是以各个税种个体功能的实现为基础，但税收制度的总体功能并不等于各税种个体功能的简单相加，必须在各税种个体功能之间进行有效的协调，使税收制度在现代发展理念支配下，促进经济的发展转型。

① 郝春虹. 多元目标约束下的中国税制优化研究[M]. 北京:中国财政经济出版社,2005.

② 威尼·瑟斯克. 发展中国家的税制改革[M]. 北京:中国人民大学出版社,2001.

第三节 主要概念界定

一、税制结构

税制结构反映的是一个国家税收体系的整体布局和总体结构。一般来说,税制结构是国家在特定的经济社会发展要求下,在特定税收制度下,由税类、税种、税制要素等组成的,分主次、相互协调的整体系统。对税制结构的研究分为以下几个层次:其一,税类结构。即以不同的税类为主体的税制结构的优点和缺点各是什么。从税收发展的历史过程来看,税制发展大体经历了三个重要的阶段,即以古老的直接税为主体的税制结构模式、以间接税为主体的税制结构模式、以所得税为主体的税制结构模式。这三个时期代表性的税类结构在不同的时期发挥了不同的作用。其二,税种结构。即一个国家税收制度主要由哪些税种构成?各个税种如何设置税制要素?哪一个或哪几个税种为主体税种?哪些税种为辅助税种?它们的调节方向及构成如何?税收公平和税收效率这两个税收原则在任何税种设置时,都不能同时兼顾,都将面临使用原则的取舍问题,选择哪一个或哪几个全体税种,这主要看某一税种设置时强调的是哪个方面。其三,税制要素的安排。税制要素是税种设置的基本内容,不同税制要素组合的安排影响到税种的性质,进而影响税类和税制结构的性质,因而,税制要素的安排是税制结构研究的基础。于是,对税制结构研究的目的是通过对税制要素、各税种的考察和对税种结构的合理安排,寻求一种合理的税制结构,进而优化税制结构。

从现有对税制结构的研究上看,对税制结构的研究不仅包括对税类和税种结构的研究,即对流转税、所得税和财产税之间比例关系的探究,或对直接税和间接税之间合理搭配的研究,还包括从税收归属的角度对中央税和地方税之间关系的研究等。本书对税制结构的研究也包括上述

两个方面,但侧重于从税制结构的性质和税制结构的转型的角度进行研究。

二、税制结构的性质

税制结构的性质是由税制结构内部各组成部分的不同功能相互作用形成的。税制结构是一个复杂的体系,简单的税制结构是由不同的税种和税制要素相互作用的架构,这一架构通过税收的各种功能相互作用形成了税制结构的性质。

任何一个税种或税类又都有各自的性质,不同的税种调节功能各有侧重,于是,税种的不同搭配组合便形成了具有不同性质的税制结构。税制结构的性质是一个国家税收制度整体作用或效应的反映。因此,对税制结构性质的考察也必须建立在对税制结构整体性考察的基础上。一般情况下,以所得税为主体的税制结构反映出来的是侧重于收入调节的税制结构,而以流转税为主体的税制结构反映出来的是侧重于收入筹集的税制结构。

由于税制要素的不同安排会影响到各个税种的作用,因此,对税制结构性质的考察必须综合考虑税制要素设置、税种税类的设置——但必须强调,税制结构的性质是税制结构整体性功能的反映,尽管各个税种、各个税类有自身的功能和性质。

税收具有筹集财政收入的基本功能,因此,筹集收入是一个国家税制结构应该具有的基本性质。如果某一税制结构组合侧重于收入筹集,那么该种税制结构就可称为收入型税制结构。从税制结构性质的角度看,由于收入筹集是任何税制结构应具有的基本性质(不具有收入筹集功能,税收便失去其存在的意义),因而,收入型税制结构是基本的税制结构。从而税制结构形成的角度看,收入型税制结构是在税制结构调整过程中,强调最大化税收收入筹集功能的结果。因而,收入型税制结构的构建过程中可能会在损害发展的基础上实现税收收入筹集功能,也可能会根据某些特定的安排在促进发展的前提下实现收入筹集。从税收发展史的角度看,只是