

# 中国税制改革中的 税收结构优化研究

THE STUDY ON OPTIMIZATION OF TAX STRUCTURE  
IN THE CHINA'S TAX REFORM

禄晓龙◎著



中国经济出版社  
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

# 中国税制改革中的 税收结构优化研究

THE STUDY ON OPTIMIZATION OF TAX STRUCTURE  
IN THE CHINA'S TAX REFORM

禄晓龙◎著



中国经济出版社  
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

北 京

## 图书在版编目 (CIP) 数据

中国税制改革中的税收结构优化研究 / 禄晓龙著.

北京: 中国经济出版社, 2016. 9

ISBN 978 - 7 - 5136 - 4349 - 8

I. ①中… II. ①禄… 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 (2016) 第 194411 号

责任编辑 赵静宜

责任审读 贺 静

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 北京艾普海德印刷有限公司

经 销 者 各地新华书店

开 本 710mm × 1000mm 1/16

印 张 13.75

字 数 191 千字

版 次 2016 年 9 月第 1 版

印 次 2016 年 9 月第 1 次

定 价 49.00 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](http://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

税收制度作为一项国家基本的政治和经济制度，不仅体现了国家的意志和政策导向，而且成为国家对经济进行宏观调控的重要工具和手段，对国家职能的实现具有至关重要的作用。要有效发挥税收的职能和作用，需要对税收制度进行与时俱进的不断改革和完善，而税制改革成功的关键在于实现包括税权结构、税制结构和税负结构在内的整个税收结构的优化。首先，完善的税权结构，有利于合理配置中央和地方的税权，逐步理顺各级政府间事权和财权的匹配关系，有利于增强中央宏观调控的效力、调动地方的积极性、促进不同地区间经济社会的平衡和协调发展。其次，优化的税制结构，有利于完善直接税和间接税的税种体系，有利于发挥税收制度的职能作用，促进财政收入的稳定增长、提高经济增长的质量和优化收入分配的格局。第三，合理的税负结构，有利于促进税负的公平、税源的长期培育和税基的持续拓宽，在保障财政收入稳定增长的同时，能有效促进经济的可持续增长，并为财政支出结构的优化奠定坚实的物质基础。所以，世界各国的理论界、政策界和实务界都高度重视对税收结构的研究。

本书共包括八章内容，具体安排如下：

第一章是绪论。本章主要阐述了研究背景、研究意义、相关理论、文献评述、研究思路、研究方法、本书的结构安排和创新之处等内容，在此基础上对全书进行了提纲挈领的归纳总结，以作为本书研究的起点。

第二章是中国税制改革的历程。本章梳理和回顾了计划经济时期、改革开放初期和社会主义市场经济建设时期这三个时间段内我国税制改革的历程，并结合中央对下一步税制改革方向的战略部署，从中发现新一轮税

制改革成功与否的关键,在于实现包括税权结构、税制结构和税负结构在内的整个税收结构的优化。在回顾和分析历史的过程中,鉴往知来,对本书所研究的税收结构的现状及发展趋势有了更好把握。

第三章是中国现行税权结构分析。本章对包括税收立法权、税收征管权和税收收入归属权在内的整个税权结构进行了理论和实证的深入分析。在实证分析部分,本书运用多种计量方法,深入分析了我国税权结构对中央宏观调控能力、地区间财力差距和区域经济平衡增长的影响。实证分析所运用的方法包括 Theil 指数、Shorrocks 分解、Williamson 系数和基于截面近似不相关估计的面板数据多元回归分析等。最后,在理论和实证分析结论的基础上,对我国税权结构存在的问题进行深入解析。

第四章是中国现行税制结构分析。本章首先对我国税制结构的现状、税制结构对经济增长和收入分配差距的影响进行了系统的理论分析。在此基础上,运用多种计量分析方法,对我国税制结构对经济增长和收入分配的影响进行了多角度的实证分析。其中,在税制结构对经济增长的影响方面,基于内生增长理论构造了计量模型,并运用 Johansen 协整关系检验、格兰杰因果关系检验、脉冲响应和方差分解分析等多种方法从不同的角度实证分析了税收结构对经济增长的影响。同时,通过对基尼系数、MT 指数和再分配系数等指标的测算,实证分析了税制结构对收入分配的影响。最后,基于前面理论和实证分析的结论,对我国税制结构存在的问题进行了深入剖析。

第五章是中国现行税负结构分析。本章首先对我国宏观税负和微观税负的现状进行了定量分析,其中微观税负包括了对企业税负和个人税负的分析。然后,从税负水平的适度和可持续增长、宏观税负对经济增长的影响、财政支出结构的质量三个方面,对我国税负水平的合理性进行了实证分析。最后,基于理论和实证分析结论,对我国税负结构存在的问题进行了深入分析。

第六章是税收结构的国际借鉴。本章分别从税权结构、税制结构和税负结构三个方面,对其他国家的税收结构模式进行了深入分析和归纳总结。其中,在税权结构的国际借鉴部分,归纳分析了单一制国家的税权结

构、联邦制国家的税权结构。在税制结构的国际借鉴部分，归纳分析了其他国家税制结构的典型模式、发达国家税制结构的演变及现状、发展中国家税制结构的演变及现状。另外，在税负结构的国际借鉴部分，则归纳分析了发达国家的宏观税负水平、发展中国家的税负水平。在分析对象的选取上，发达国家主要选择的是经济合作与发展组织（OECD）中的成员国，而发展中国家则选择的是“金砖五国”及人均 GDP 与中国相近的国家。最后，归纳总结了其他国家在税收结构上的先进经验和做法，以及对我国税收结构优化的启示。

第七章是中国税收结构优化的政策建议。本章在立足国情和借鉴其他国家经验及模式的基础上，提出了现阶段我国税收结构优化的方向，并针对其存在的制约因素进行深入分析，相应地提出优化我国税收结构的具体政策建议。

第八章是结论和进一步研究的展望。本章对全文的内容和主要结论进行了简要总结，并对还需进一步研究的内容进行了展望分析。

本书的创新之处主要包括以下方面：首先，从税权结构、税制结构和税负结构三个方面，对我国税收结构进行了较为全面和系统的研究，深入揭示了我国现行税收结构存在的问题，并针对性地提出了我国税收结构优化的方向和具体的政策建议。其次，综合运用了规范分析、实证分析、归纳与演绎分析、历史与比较分析相结合的方法，从不同角度对我国现行税收结构进行了较为深入的研究。其中实证分析部分用到的定量分析方法就有十余个，较好地利用了定量数据分析工具深入分析和揭示了我国现行税收结构存在的问题。第三，在立足国情和充分借鉴其他国家先进经验和模式的基础上，提出了现阶段我国税收结构优化的方向：以转变经济发展方式为主线，逐步构建相对中性的税收制度，使其既有利于促进市场机制对资源配置的决定性作用，又有助于充分发挥税收杠杆对市场失灵进行弥补和矫正的调控作用，进而促进经济的稳定全面协调可持续发展、收入的公平分配及社会的和谐安定。

CONTENTS  
>>> 目录

|                             |    |
|-----------------------------|----|
| 第1章 绪论 .....                | 1  |
| 1.1 问题的提出及研究意义 .....        | 1  |
| 1.2 相关理论及文献评述 .....         | 4  |
| 1.3 研究思路和研究方法 .....         | 18 |
| 1.4 本书的结构安排 .....           | 21 |
| 1.5 本书的创新之处 .....           | 22 |
| 第2章 中国税制改革的历程 .....         | 24 |
| 2.1 计划经济时期的税制改革 .....       | 24 |
| 2.2 改革开放初期的税制改革 .....       | 29 |
| 2.3 社会主义市场经济建设时期的税制改革 ..... | 31 |
| 2.4 本章小结 .....              | 38 |
| 第3章 中国现行税权结构分析 .....        | 40 |
| 3.1 中国税权结构的现状 .....         | 40 |
| 3.2 对中国现行税权划分的理论分析 .....    | 46 |
| 3.3 对中国现行税权划分的实证分析 .....    | 47 |
| 3.4 中国现行税权结构存在的问题 .....     | 60 |
| 3.5 本章小结 .....              | 66 |
| 第4章 中国现行税制结构分析 .....        | 68 |
| 4.1 中国税制结构的现状 .....         | 68 |
| 4.2 中国现行税制结构对经济增长的影响 .....  | 76 |

|                                |            |
|--------------------------------|------------|
| 4.3 中国现行税制结构对收入分配的影响 .....     | 94         |
| 4.4 中国现行税制结构存在的问题 .....        | 102        |
| 4.5 本章小结 .....                 | 106        |
| <b>第5章 中国现行税负结构分析 .....</b>    | <b>107</b> |
| 5.1 中国税负结构的现状 .....            | 107        |
| 5.2 对中国税负水平合理性的评价 .....        | 112        |
| 5.3 中国现行税负结构存在的问题 .....        | 131        |
| 5.4 本章小结 .....                 | 134        |
| <b>第6章 税收结构的国际借鉴 .....</b>     | <b>135</b> |
| 6.1 税权结构的国际借鉴 .....            | 135        |
| 6.2 税制结构的国际借鉴 .....            | 142        |
| 6.3 税负结构的国际借鉴 .....            | 160        |
| 6.4 对中国税收结构优化的启示 .....         | 163        |
| 6.5 本章小结 .....                 | 167        |
| <b>第7章 中国税收结构优化的政策建议 .....</b> | <b>169</b> |
| 7.1 中国税收结构优化的方向 .....          | 169        |
| 7.2 中国税收结构优化的制约因素分析 .....      | 170        |
| 7.3 中国税收结构优化的政策建议 .....        | 173        |
| 7.4 本章小结 .....                 | 189        |
| <b>第8章 结论及进一步研究的展望 .....</b>   | <b>190</b> |
| 8.1 主要结论 .....                 | 190        |
| 8.2 进一步研究的展望 .....             | 192        |
| <b>参考文献 .....</b>              | <b>193</b> |
| <b>重要术语索引 .....</b>            | <b>207</b> |
| <b>后 记 .....</b>               | <b>209</b> |

## 1.1 问题的提出及研究意义

### 1.1.1 问题的提出

从世界范围来看,虽然各国采用的税收制度各不相同,但作为一项国家基本的政治和经济制度,税收制度设计的宗旨和原则都是相似的。税收制度不仅体现了国家的意志和政策导向,而且成为国家组织财政收入、对经济进行宏观调控、对社会财富进行分配的重要工具和手段,对国家职能的实现具有至关重要的作用。要有效发挥税收制度的职能和作用,需要对税收制度进行与时俱进的不断改革和完善,而税制改革成功的关键在于实现包括税权结构、税制结构和税负结构在内的整个税收结构的优化。

一个国家的税收结构往往是由其所处发展阶段的政治、经济和社会环境所决定的,我国现行税收结构的基本框架是1994年税制改革时确立的。经过近20年的高速发展,我国当前的政治、经济和社会状况与1994年相比,已经发生了深刻的变化:(1)经济总量迅速增长,但经济质量不高的情况并没有得到根本性的改观,而且近年来增速逐步趋缓:1994年的国内生产总值为48108亿元,2011年达到了472115亿元,增长了9.8倍,总量规模跃居全球第二。人均国内生产总值在1994年为4044元,2011年达到了35181元,增长了8.7倍。然而原有的经济发展模式难以为继,近年来经济增速逐渐放缓,GDP增长率由1994年的13.1%下降至2012年的7.8%。(2)“两个比重”得到显著提高:一是财政收入占国内生产总值的比重不断提高。国家财政收入由1994年的5218亿元增至2011年的103874亿元,增长近20倍。财政收入占国内生产总值的比重由1994年的

10.85%增长至2011年的22%。二是中央财政占总财政收入的比重由1993年的22.02%，上升到2011年的49.41%。1994年之前出现的“财政上强地方和弱中央”的现象得到了较好地遏制，中央政府的财力得到了充实和提高，从而相应地增强了中央进行宏观调控的能力。(3) 1994年以来，贫富差距在不断扩大。根据国家统计局公布的相关数据，1994年城镇居民的基尼系数仅有0.3，农村居民的基尼系数仅有0.3210<sup>①</sup>，都没有超过国际警戒线0.4。然而到了2012年，全国居民收入的基尼系数就达到了0.474，贫富差距显著扩大了。(4) 生态环境不断恶化，自然资源日益枯竭。“高投入、高能耗、高污染”投的粗放式经济发展模式，使我国生态环境付出了沉重的代价，环境恶化的范围和程度日益加深，环境承载能力越来越弱。另外，对资源的掠夺性开采和浪费性使用，使我国面临越来越严峻的资源枯竭和供给瓶颈的问题。

顾往观今，应该说1994年税制改革所确立的税收结构，对于初步规范国家与企业、个人之间的收入分配关系，理顺中央和地方政府间的税收分配关系，有效提升国家财政的整体实力，增强中央进行宏观调控的能力，加强地方收支管理的主动性和自主性等方面，都起到了积极的促进作用。但我们也应该看到，当时所设计的税收结构并没有充分地考虑经济增长的质量及整个经济发展方式的转变。所以，其在实施的过程中凸显出越来越多的问题，已经不能很好地适应经济和社会发展的需要。我国税收结构存在的问题，概括起来主要有税权结构的问题、税制结构的问题和税负结构的问题。

首先，从税权结构来看，一方面，包括税收立法权、税收征管权和税收收入归属权在内的税收管理权限高度集中于中央政府，而中央和地方政府间的事权和财权却存在着划分不明确和不匹配的问题，加上转移支付制度不健全，使得地区间财力差距扩大，进而不利于区域经济的平衡和协调发展。另一方面，分税制改革不彻底、地方税系建设不能适应经济发展的

<sup>①</sup> 2000年以前国家统计局是按照农村居民和城镇居民来分类统计基尼系数，统计口径与其后期间有所不同。

要求。从地方税系的构成来看,存在着主体税种缺失、税源零散、税收收入过度依赖共享税等问题,由此又衍生出了地方非税收入屡禁不止、地方公共服务资金不足等问题。此外,还存在税收的行政立法现象突出,立法机关的税收立法权行使不足,税收征管权在中央政府和地方政府之间的划分不尽合理,造成多头管税、权限交叉和依法治税保障不足等问题。

其次,从税制结构上来看,一方面,存在着直接税和间接税比例失衡的问题。尽管1994年税制改革以来直接税的占比不断提高,但是间接税在2011年仍占据了整个税收体系近60%的比重。现行的以间接税为主体的税制结构,仍侧重于财政收入的增收功能,并不利于经济发展方式的转变和收入分配的公平。但是,由于受经济发展水平和税收征管能力等条件的制约,具有自动稳定器功能的直接税的比重一直偏低,不能发挥其对稳定经济和收入分配的有效调节功能。另一方面,直接税和间接税体系内部的税种存在着设置不合理的问题。间接税体系内部税种存在着不同税种征收范围交叉、单一税种重复征税等问题,而直接税内部存在着征税范围狭窄、重要税种缺失、调节力度不够等问题。

第三,从税负结构来看,无论是宏观税负还是微观税负都存在着税负水平过高的问题,而且政府收入中的非税收入项目过多,这在一定程度上损害了税源和税基,不但不利于税负的稳定,还不利于经济的可持续增长。另外,我国的税负结构还存在着企业税负不公平的情况,企业税负在不同所有制企业间的分布不平衡。此外,财政支出结构与税负水平也不匹配,“重GDP增速而轻公共服务”的政府职能取向,将大量的财政资源投向经济建设方面,而用于公共服务和民生保障项目的财政支出不足。

### 1.1.2 研究的意义

纵观世界各国税收制度的变革与发展,可以发现每一个国家的税收结构都对其经济、政治和社会有着重要的影响和作用,是政府进行宏观调控的重要基础工具。首先,完善的税权结构,有利于增强中央宏观调控的效力,调动地方的积极性,促进不同地区间经济社会的平衡和协调发展。其次,优化的税制结构,有利于发挥税收制度的职能作用,促进财政收入的

稳定增长、提高经济增长的质量和优化收入分配的格局。第三，合理的税负结构，有利于税源的长期培育和税基的不断拓宽，在保障财政收入稳定增长的同时，也能有效促进经济的可持续增长，并为财政支出结构的优化奠定坚实的物质基础。所以，世界各国的理论界、政策界和实务界都高度重视对税收结构的研究。

尤其是对今天的中国，在经过了经济起飞阶段的高速增长后，中国正步入经济发展转型期，经济发展中不稳定、不平衡、不协调和不可持续的问题越来越突出，原来粗放式的经济发展模式已经难以为继，中国经济面临新一轮的转型和升级。同时，社会发展也进入了一个矛盾凸显期，收入分配不公、贫富差距拉大等社会矛盾呈现激化态势。另外，由于分税制改革的不彻底，中央和地方政府间事权与财权的矛盾日益突出，中央调控政策的实施难以达到预期效果。然而，由于当前的税收结构不完善，使得作为国家宏观调控重要手段之一的税收，并没有发挥其对经济社会的有效调控作用。根本的原因在于税收结构会随着时代的发展，随着政治、经济和社会环境的变化而不断演化，不可能建立一种停滞不变和长期适用的税收结构。所以，优化和完善我国现行税收结构的重要性对当今的中国是不言而喻的。

因此，如何立足于经济社会发展的阶段，着眼于未来，系统地研究我国税收结构问题，深入分析其对我国经济和社会各方面的影响和效应，针对其中存在的问题，提出有价值、可操作的改革措施和政策建议，以发挥税收制度对经济和社会的有效调控作用，并促进我国经济发展方式的转变，对于理论研究和政策制定都有着较为重要的理论价值和现实意义。

## 1.2 相关理论及文献评述

### 1.2.1 相关理论

#### （一）经济发展方式及其转变理论

经济发展方式及其转变理论是在党的十七大报告中明确提出的，与科

学发展观理论一脉相承,是贯彻落实科学发展观“坚持以人为本,实现经济社会全面、协调、可持续发展”核心思想的战略举措和理论创新。经济发展方式及其转变理论的内涵主要包括了经济增长方式的转变、经济结构的调整和优化两个方面。实现经济增长方式的转变,就是要从粗放的数量扩张型经济增长方式向集约的效率提升型经济增长方式转变。而经济结构的调整优化则包括了社会总需求结构、产业结构、区域经济结构等方面的内容。具体来说,在社会总需求结构的调整优化上,要实现经济增长从主要依靠投资和出口拉动向由消费、投资和进出口协调拉动转变。在产业结构的调整优化上,要实现从主要依靠第二产业带动向第一、第二和第三产业协同带动转变。在区域经济结构的调整优化上,要实现城乡发展和区域发展的统筹,以缩小城乡差距和促进区域经济的平衡协调发展。

## (二) 转变政府职能理论

转变政府职能就是要根据市场经济发展的要求,对政府的职能进行重新调整和配置,以完善政府职能实现的手段和方式。我国的政府职能转变主要包括两个层面的内涵:一是要处理好政府与市场的关系,在保证市场对资源配置起决定性作用的前提下,政府适度有效地行使经济调节职能和市场监管职能,以发挥政府与市场的优势互补作用。二是要处理好政府与社会的关系,强化政府的社会管理和公共服务职能,完善市场失灵带来的经济社会发展不协调。转变政府职能就是要实现政府职能的放管结合,把该放的权真正放开、放到位,进一步简政放权,深化行政审批制度改革,更多发挥市场机制作用,激发创新创业活力和内生增长动力<sup>①</sup>。把该管的事切实管住、管好,政府要加强发展战略、规划、政策、标准等的制定和实施,加强市场活动监管,加强各类公共服务提供。加强中央政府宏观调控职责和能力,加强地方政府公共服务、市场监管、社会管理、环境保护等职责,以提高政府效能<sup>②</sup>。

---

① 段红彪. 国务院召开会议部署机构职能转变工作——李克强讲话 [EB/OL]. (2013-05-13) [2013-06-07] <http://www.chinanews.com/gn/2013/05-13/4813430.shtml>.

② 新华社. 中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定 [EB/OL]. (2013-11-15) [2014-1-7] [http://news.xinhuanet.com/politics/2013-11/15/c\\_118164235.htm/](http://news.xinhuanet.com/politics/2013-11/15/c_118164235.htm/).

### （三）税收中性理论

税收中性原理包括了古典税收绝对中性理论和现代税收相对中性理论。其中古典税收绝对中性理论源于亚当·斯密的经济思想，但最早是由阿弗雷德·马歇尔在1890年的著作《经济学原理》中提出的。其主要思想包括：税收造成的额外负担应以征税额为限，不因征税而增加社会的超额负担，从而干扰和扭曲市场机制在资源配置中的决定性作用。然而，绝对的税收中性只是一种理论构想，在现实生活中是不存在的。税收相对中性理论的核心是要把握好税收中性与税收调控的关系，在坚持税收中性为核心和市场对资源配置起决定性作用的同时，认为税收中性要遵循“次优原则”。在市场机制“失灵”的情况下，税收调控是必要的，应利用税收来矫正市场机制的缺陷和不足，但要使这种调控作用带来的效率损失尽可能少，使税收有利于或较少干预市场机制的正常运转。

### （四）最优税收理论

按照税收政策目标选择和研究侧重点的不同，最优税收理论主要包括了最优直接税（或所得税）理论、最优间接税（或商品税）理论<sup>①</sup>、直接税与间接税的最优搭配理论。首先，最优直接税理论偏重于收入分配的公平性原则，其学者代表从早期的埃奇沃斯（1897）到现代的米尔利斯（1971）和斯特恩（1976）等，虽然各自研究的方法和结论不完全一致，但大部分学者都认为直接税的设计应从公平的角度来实现社会福利或个人效用的最大化。其次，最优间接税理论偏重于资源配置的效率性原则，从拉姆齐（1927）到鲍莫尔和布莱福德（1970）等，大多数学者主张从效率的角度来设计间接税体系。再次，直接税与间接税的最优搭配理论强调，直接税与间接税之间的关系应该是互为补充而不是替代，二者可以基于不同的政策目标来有效发挥主辅作用。在提高资源配置效率方面，以间接税

---

<sup>①</sup> 当时的最优直接税理论只选取了相当于现代税制中的“个人所得税”来进行研究，而最优间接税理论则只选取了相当于现代税制中的“消费税”来进行研究，所以具有一定的局限性。参见李勇刚：《中国税制改革研究——基于拓展的最优税制理论》[M]，上海：立信会计出版社，2012：25-52。

为主和直接税为辅。在促进收入分配公平方面,以直接税为主和间接税为补充。此外,有的学者认为最优税收理论还应该包括公共选择学派的最优税理论等<sup>①</sup>。公共选择学派的学者代表布坎南从税收伦理的视角来研究最优税收问题,他认为最优税收是那些至少在理论上能获得纳税人广泛赞同的税收制度,并主张通过立法的方式来限制税收规模和将税收更多地用于满足公共需要。

### (五) 税收的职能和效应理论

税收的职能包括了组织财政收入的职能、公平收入分配的职能、促进资源有效配置和经济稳定发展的职能等。税收的效应是税收职能作用的具体体现,包括了税收的经济效应和社会效应两个方面的内容。其中,税收经济效应又可以细分为税收的宏观经济效应和微观经济效应,税收的宏观经济效应主要研究了税收政策和制度安排对经济增长和经济周期稳定的影响效应,具体有宏观税负对经济增长的影响、税收乘数对国民收入的影响、税制结构对经济增长的影响、税收的自动稳定效应和相机抉择效应等内容。而税收的微观经济效应主要研究了税收的收入效应和替代效应对微观经济个体行为的影响,具体有税收对企业投资和生产的影响、对劳动力供给的影响、对消费和储蓄的影响等内容。另外,税收的社会效应主要是直接税和间接税对收入分配的影响效应,具体包括了不同类型的税种及其税制要素设计对收入分配产生的影响和作用。

### (六) 公共品层次性理论

公共品层次性理论认为,公共物品的供给与消费要受到地理和空间的影响,具有明显的地域性。按受益范围或效用溢出程度可将公共物品分为全国性公共物品和地方性公共物品。其中全国性的公共物品包括了国防、外交、国家安全、关系全国统一市场规则和管理等事项,地方性公共物品包括了本地区的基础设施建设、地方治安保卫、消防等事项。因此,公共物品层次性理论与税权结构的关系就遵循了一定的逻辑性:公共物品的层

<sup>①</sup> 曾琼军,等.最优税理论述评[J].财经政法资讯,2006(3):58.

次性—中央政府与地方政府之间的职能划分—中央政府与地方政府之间的财力分配—中央政府与地方政府之间的税权划分。即公共物品的层次性决定了税权结构的层次性，分级的财政需要分级的税权。因此，税收分权就为各级政府提供不同层次的公共物品创造制度条件和提供必要的财力保障。

### （七）中央政府和地方政府的税权划分原则

国内外学者对中央和地方政府的税权配置方式进行了研究，认为要实现税权在中央政府与地方政府间的合理划分，首要的是解决好税权划分的原则问题。对于这一问题，中外学者提出了一系列的基本原则，其中包括了马斯格雷夫的六项原则、塞利格曼的三项原则、迪尤的两项原则、鲍德威的两项原则、明茨的五项原则、戴维金的地方征税“三不原则”、郭庆旺等的税权划分三项原则等。大部分学者认为应该划分给中央政府的税种包括了：以收入再分配为目标和作为稳定经济手段的税种（如个人所得税等）、税基在地区间分布不均衡的税种（如资源税等）、课税对象是劳动和资本等流动性较强的生产要素的税种（如个人所得税、企业所得税等）、多环节征税的税种（如增值税等）等。而划分给地方政府的税收则包括了缺乏流动性并依附于居住地的税种（如房产税、土地税等）、单一环节征收的税种（如销售税、零售税）等<sup>①</sup>。

## 1.2.2 相关文献综述

无论是基于理论研究还是政策实务上来看，税收结构都是一个非常复杂的问题。从国内外既有的文献来看，学者们研究的内容涉及了很多方面，研究的角度和方法也各不相同，但大多都只研究了税权结构、税制结构和税负结构的其中一个内容，对整个税收结构进行全面和系统性研究的还比较鲜见，这也为本书的研究提供了契机。基于本书的研究目的，本节从税权结构、税制结构和税负结构三个方面，对国内外相关研究进行了认真梳理和简要评述。

<sup>①</sup> 吕冰洋. 税收分权研究 [M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2011: 33.

### （一）国内外关于税权结构的相关研究综述

国内外学者关于税权结构的研究主要包括两个方面：一是对包括税收立法权、税收征管权和税收收入归属权<sup>①</sup>在内的税权配置的理论分析。二是对税权结构与经济增长的关系进行实证分析。

#### 1. 对各级政府间税权配置的理论分析

国外学者 Seligman (1923) 基于税收行政效率的角度提出了中央政府和地方政府之间税权配置的效率、匹配和恰当三原则。McKenzie 和 Staaf (1978) 认为分税制不会削弱中央政府的控制力，反而会增强中央政府控制税收的能力，增加税收的实际收入。King (1984) 提出了地方政府征税的三不原则：即地方政府不宜征收流动性过大的税种，地方政府征税不应使得本地税负输往其他地区，地方政府不宜征收隐蔽性较强的税种。Bahl 和 Wallich (1992) 认为中央、省和省以下地方政府的分权选择，取决于中央政府对税收分权带来的经济发展与效率损失的权衡。中央政府加强税权的控制有助于政府进行降低通货膨胀、减少财政赤字、改革经济体制等宏观调控措施，但也会降低地方政府征税的努力。Shah (1994) 以联邦制国家为研究对象，总结了联邦制各级政府间税权结构的配置模式。Hans Kelse 认为完全的集权或分权都只是理想的两极，只有在中央集权的最低限度与地方分权的最高限度之内，国家才不致有瓦解的危险<sup>②</sup>。

国内学者马培祥 (1995) 通过分析我国中央政府和地方政府之间税权划分的情况以及存在的问题，提出了中央政府和地方政府间税权的划分必须与分税制的总原则相符合。税权的划分应有助于正确处理中央与地方的分配关系、合理调节地区间财力分配、坚持统一政策与分级管理相结合等。尹音频 (1998) 提出了构造规范的中央税和地方税的税权划分关系应遵循的匹配原则、效率原则、公平原则和合理配置原则。并以此分析了我国税权结构存在的问题，认为中央和地方政府间存在税种划分的不匹配矛

① 不同文献中对税收收入归属权的叫法不一致，它有税收收益权、税收收入分配权和税收入库权等称谓，但其内容本质都是一样的。

② 张守文：《税法原理》[M]，北京：北京大学出版社，2004：65。