

我国税制结构优化研究



WoGuo ShuiZhi JieGou
YouHua YanJiu

张念明 著



经济科学出版社
Economic Science Press

我国税制结构优化研究

张念明 著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

我国税制结构优化研究 / 张念明著. —北京: 经济科学出版社, 2014. 10

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5065 - 0

I. ①我… II. ①张… III. ①税制改革 - 研究 - 中国
IV. ①F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 234992 号



我国税制结构优化研究

张念明 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材分社电话: 010 - 88191354 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: bailiujie518@126.com

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京密兴印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 14.25 印张 250000 字

2014 年 11 月第 1 版 2014 年 11 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5065 - 0 定价: 42.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究)

前 言

为顺应社会主义市场经济体制建立的基本要求，我国 1994 年进行了一次大规模的以流转税改革为重中之重的税制改革，尽管税制建设逐步呈现出向直接税和间接税并重的“双主体”模式过渡的基本取向，但在具体的税收实践中，我国的税制结构实际长期是“单主体”模式，流转税长期在税收收入中独占鳌头，直接税尤其是所得税地位始终未能获得有效提升，从而导致整个税制体系的收入功能强大，调节功能短板。当前，我国“十二五”规划纲要进一步明确指出，深化推进税制改革，应该按照“优化税制结构、公平税收负担、规范分配关系、完善税权配置”的原则，进一步健全税制体系，强化税收法制建设，积极推进流转税制的增值税“扩围”和消费税调整改革，深入完善所得税制的个人所得税综合与分类制改革，大力推进财产税制的房地产税改革。决策层对税制建设再次明确了向直接税与间接税并重的“双主体”模式迈进的基本取向。因此，实质性的问题是，我国建立“双主体”税制模式的目标已提出多年，为什么实际税制结构长期以“单主体”模式运行？其背后的限制性因素是什么？我国税制结构优化面临着哪些现实而顽固的约束？如何正视并破解这些约束，以切实推进“十二五”税制改革方案的有效实现？正是源于此问题意识，本书从以下几个方面对我国的税制结构优化问题展开了较为深入的研究。

第一，合理界定税制结构及其优化的理论内涵。税制结构有宏观税系结构、中观税种结构和微观税制要素结构的三维层面之分，由于税系结构安排是一国整体税制框架顶层设计的初始起点，具有系统上的稳定性和功能上的协调性，因此，本书将其作为主要的研究对象。从税系角度看，税制结构有以间接税为主的税制模式、以直接税为主的税制模式、直接税与间接税并重的“双主体”税制模式三种类型，税制结构优化是对各税类在质上的结合方式与量上的比例关系，进行合理调整与科学布局的动态进程，并具有相应的财政收入价值、公平与效率价值、经济稳定与增长价值。税制结构优化的衡量有形式标

准与实质标准之分,前者主要是从税收的收入功能着眼的税收收入弹性指标、税收集中度指标和税收变动度指标,后者则是从税收的调节功能着眼的 GDP 指标和基尼系数指标。

第二,全面剖析税制结构优化的基础影响因素,为我国的税制结构优化搭建理论模型。税收不仅是财政、经济范畴,也是政治、法治范畴;税制结构优化不单是税收制度本身的设计问题,更涉及到税收征管机制的实践支持问题。影响税制结构优化的经济诱因有经济发展水平、经济结构、经济运行机制和国际经济一体化等内外部因素,公平与效率不同的政策目标导向对税制结构优化有着重要的影响,高效的税务管理能力则是税制结构成功优化的实践基石,而财政压力是税制结构优化的有效推动力,合理的税收分权则是税制结构优化的体制基础,有效的公共参与可为税制结构优化搭建良性沟通的对话平台,同时,利益集团常常成为一国税制结构优化的政治阻碍,推进法治则可为税制结构优化提供规则保障。

第三,对我国的税制结构优化状况进行实证分析。由于税制结构优化具有浓厚的本土性特征和制度变迁的改良性特征,由此使得必须紧密结合我国国情,对我国税制结构的优化状况和运行效果进行经验分析,包括定性分析和定量分析。从表征上看,我国税制结构长期以流转税为主,税制体系整体过于刚性,对经济的保护力不足,税收集中度较高,税收变动度不足;从实质运行效果看,我国整体税制体系中过高的流转税比重使得经济运行的“税楔”成本过重,不利于经济持续健康增长,同时,流转税通过价格通道疏散,税负归宿极不明确,使得我国现行税制体系呈现出较强的收入分配累退性。而我国税制结构运行之所以长期是间接税“一枝独秀”,直接税难以占据半壁江山,其背后有着深刻的经济、政策、征管、政治和法律成因,进而限制我国直接税地位的有效提升,约束整体税制调节功能的应然发挥。

第四,对发达经济体税制结构优化的经验进行分析和借鉴。在对发达经济体税制结构的现状及其历史变迁进行概述与梳理的基础上,结合 2008 年国际金融危机以来发达经济体税制改革的最新趋势,总结了发达经济体税制结构优化的一般性规律,尤其是在积极应对国际税收竞争和直接税征管方面的经验,以期对我国的税制结构优化有所裨益。同时,发达经济体的税制结构优化和变迁也具有其浓厚的本土特征,在借鉴其经验时也不能不加甄别、通盘接受,应仔细区分税制结构变迁的一般性和特殊性。

第五,有效推进我国税制结构优化的基本思路。在明确我国现行税制结构

的现状、问题、缺失与成因的基础上，紧密结合我国当前经济社会发展中的主要矛盾，汲取国际有效经验，确立公平与效率相平衡的包容性税制优化理念，将公平置于更加突出和更加重要的位置，深入完善和健全所得税制与财产税制，进一步规范和整合间接税制，积极破解相关约束，健全体制机制，有效提升直接税比重，合理降低间接税比重，切实推进我国“双主体”税制结构的有效实现。

税制结构优化是税制建设与改革的永恒主题。基于税收是统摄财政、经济、政治、法治与社会等各领域的综合性范畴，税制改革不应拘泥于税收本身，而应以系统性、结构性思维为指引，以国际化角度为视域，以本土化、渐进化操作为实践，重塑理念、革新税制、提质管理，着力破除长期以来制约我国税制及税制结构优化的深层瓶颈，夯实税制结构优化的实践基础与配套支撑，如此，始能实现税制运行与税制设计的有效衔接，以及理论税负、法定税负与实际税负的交互耦合，最终形塑科学、合理的收入与调节并重型税制体系，并实现税收作为“必要之恶”的公平与量能负担。

张念明

2014年9月于济南寒舍

目 录

导论	1
一、选题背景与意义	1
二、国内外研究文献综述	5
三、研究思路与基本框架	14
四、研究方法	15
五、可能的创新和不足	16
第一章 税制结构及其优化的理论界定	17
第一节 税制结构的三维层面	17
一、宏观：税系结构	18
二、中观：税种结构	21
三、微观：税制要素结构	23
四、研究对象：税系结构	27
第二节 税制结构的模式类型	29
一、以直接税为主体的税制结构	30
二、以间接税为主体的税制结构	31
三、直接税与间接税并重的税制结构	32
第三节 税制结构优化的内涵及特征	35
一、改良性	35
二、动态性	36
三、最适性	37

四、平衡性	38
五、有效性	38
第四节 税制结构优化的功能价值	39
一、财政收入价值	39
二、效率与公平价值	40
三、稳定与增长价值	42
第五节 税制结构优化的具体衡量	45
一、形式衡量标准	45
二、实质衡量标准	48
第二章 税制结构优化的形成机理分析	54
第一节 经济诱因	54
一、经济发展水平：税制结构优化的客观基础	55
二、经济结构：税制结构优化的税基约束	57
三、经济运行机制：税制结构优化的运转平台	61
四、国际经济一体化：税制结构优化的外部约束	63
第二节 政策目标导向	66
一、效率取向的政策目标与间接税为主的税制模式	66
二、公平取向的政策目标与直接税为主的税制模式	72
三、公平与效率相平衡的政策目标与直接税、间接税的 合理协调	79
第三节 税务管理能力	81
一、涉税信息的对称性：税制结构优化的实践基石	82
二、税务行政的有效性：税制结构优化的运行保障	87
三、纳税人的税收遵从度：税制结构优化的内在支持	90
第四节 政治法律因素	92
一、财政压力：税制结构优化的推动力	92
二、合理的税收分权：税制结构优化的体制保障	93
三、有效的公共参与：税制结构优化对话平台的架设	95

四、利益集团：税制结构优化的政治博弈	96
五、宪法性约束：税制结构优化“元”规则的确立	98

第三章 我国税制结构优化的实证分析..... 100

第一节 我国税制结构优化不足的基本表征..... 100

一、税制整体过度刚性，经济弹性不足.....	100
二、主体税长期以间接税占优，下行调整缓慢.....	102
三、直接税占比持续偏低，且税制体系不健全.....	103
四、税收集中度总体较高.....	105
五、税收变动度整体偏低.....	107

第二节 我国税制结构优化状况的计量分析..... 111

一、我国现行税制结构对经济增长的面板数据分析.....	111
二、我国现行税制结构对收入分配的计量分析.....	117

第三节 我国税制结构优化不足的成因分析..... 124

一、中等经济发展水平和失衡经济结构形成税制结构优化的 客观基础.....	125
二、国际经济一体化导向对中性税制的一般偏好.....	137
三、效率优先的发展观导致对直接税制的关注不足.....	138
四、涉税信息的严重不对称构成制约税制结构优化的“瓶颈” ...	141
五、地方税权不足和经济运行机制不完善制约规范财产税制的 确立.....	144
六、税收公共参与的有效性不足加大直接税改革推进的难度.....	147
七、利益集团的实际存在增加直接税重塑分配关系的阻力.....	149
八、税收法治的发育不足导致税制结构优化的有效性受到 限制.....	150

第四节 我国税制结构优化不足的效应分析..... 151

一、税收收入超高速增长，并加剧国民经济结构失衡.....	152
二、国民收入分配格局持续恶化.....	153
三、税制的“自动稳定器”功能缺失	155

第四章 发达经济体税制结构优化的经验借鉴与启示	157
第一节 发达经济体税制结构的现状及历史变迁	157
一、发达经济体税制结构的现状	157
二、发达经济体税制结构的历史变迁	160
第二节 发达经济体税制结构优化的经验	171
一、较高的经济发展水平奠定税基选择的多元性	171
二、税制目标的多元平衡形成税制结构优化的政策基础	173
三、激烈的国际税收竞争形成税制结构优化的重要外部约束	174
四、高效的税收征管是税制结构优化的实践基石	177
五、政治法治的高度公共化为税制结构优化铺设对话平台	179
第三节 税制结构优化的一般规律	180
一、税制结构变迁的基本谱系	181
二、税制结构优化的一般化经验	181
三、税制结构优化的本土特殊性	183
第五章 优化我国税制结构的基本思路	185
第一节 基本理念：公平优先，兼顾效率	185
一、我国当前经济社会可持续发展对税制结构优化的基本 要求	186
二、税制结构优化的基本理念：公平优先，兼顾效率	188
第二节 制度定位：直接税与间接税并重的“双主体”税制结构	189
一、全面规范与整合间接税制，适度降低间接税比重	190
二、深入完善与健全直接税制，有效提升直接税占比	193
三、我国“双主体”税制结构下的总体框架体系	196
第三节 破解约束，有效推进我国“双主体”税制结构的实现	198
一、强化直接税税源控管，形成“双主体”税制结构优化的 经济基础	198

二、提升税务管理能力，奠定“双主体”税制结构优化的 征管基础	199
三、确立合理税收分权，形成“双主体”税制结构优化的 体制基础	201
四、扩大税收公共参与，形成“双主体”税制结构优化的 理性共识	202
五、深度调整利益格局，破除“双主体”税制结构优化的 政治掣肘	202
六、积极推进税收法治，形成“双主体”税制结构优化的 规则保障	203
结语	205
参考文献	207
后记	215

导 论

一、选题背景与意义

（一）选题背景

为顺应社会主义市场经济体制建立的基本要求，我国 1994 年进行了一场以流转税改革为重心的税制改革，确立了增值税、营业税与消费税的流转税体系，并统一了个人所得税法与内资企业所得税法，税制建设逐步呈现出向“双主体”模式过渡的取向；党的十六届三中全会确立了“简税制、宽税基、低税率、严征管”的税制建设基本原则，为统一税法、公平税负、提升税收征管效能、促进经济增长廓清了改革方向；2011 年通过的《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》（下文简称“纲要”）第 47 章第 3 节“改革和完善税收制度”进一步明确，“按照优化税制结构、公平税收负担、规范分配关系、完善税权配置的原则，健全税制体系，加强税收法制建设”，其中，在流转税制建设方面，主张扩大增值税征税范围，相应调减营业税征税范围，合理调整消费税的征税范围、税率结构与课征环节；在所得税制建设方面，逐步确立综合与分类相结合的个人所得税制度，并相应完善个人所得税的征管机制；在财产税制建设方面，“纲要”主张逐步健全地方税体系，积极推进房地产税改革。观之实质，“纲要”结合当前我国经济社会发展的现实，在前期税制改革的基础上，进一步指明了我国税制结构优化的基本方向是建立直接税和间接税并重的“双主体”税制模式。

从国际视角看，20 世纪 70 年代西方发达经济体由于供给冲击（石油、农产品等价格高涨）而陷入“滞胀”（高通胀、高失业与低增长）泥潭，经济的持续低迷引发对凯恩斯主义总需求管理的国家干预政策的怀疑，以及对长期以来以直接税尤其是所得税为主体的“单主体”税制结构的反思；为促进经济增长，20 世纪 80 年代在供给学派等新自由主义思潮的影响下，由美国里根政

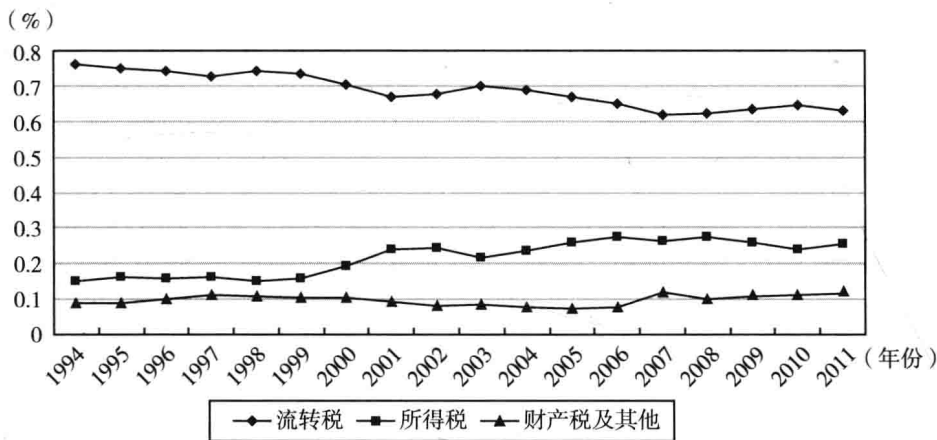
府掀起了降低税率、拓宽税基的减税浪潮，大幅削减个人所得税最高边际税率，简并冗杂的税收优惠措施，强化对偷逃税的严厉治理。由于税制调整是有增有减的结构性改革，在减低高额累进的所得税制对经济的扭曲作用的同时，西方国家纷纷将税收的增长点转向商品劳务的流通环节，于是，增值税制由于其税基广泛、调控中性的优势备受各国政府青睐，并迅速在全球主要经济体中取得一席之地^①。2008年国际金融危机的蔓延，使得这一趋势更加明显，主要特征仍然是减低所得税税负，强化征管（尤其是对国际所得），堵塞税收漏洞，同时将征税的关节点设置于消费支出和环境税基之上以扩增税源。^②从20世纪80年代起的国际税制结构变动趋势看，发达经济体长期以直接税为主体的税制模式有所撼动，流转税地位获得相当提升，其虽还不能与所得税平分秋色，但所得税已不再是一枝独秀，因此，从国际上看，税制结构也呈现出向“双主体”税制模式转换的变迁趋向。在国际经济一体化和生产要素流动日趋自由的背景下，一国的税制建设也不得不考虑税制结构优化的国际借鉴与协调。

然而，虽然我国逐步确定了建立直接税与间接税并重的“双主体”税制模式的基本目标，并且在某种程度上与国际税制结构变迁的一般趋势相契合，但反观我国的税制建设实践和税收结构的现实布局，却仍然是流转税独占鳌头，所得税系尤其是个人所得税占比偏低，税制结构呈现为以流转税为主的“单主体”税制模式。如下图所示。

1994~2011年，总体而言，我国税制结构的税收集中度较高，税收收入主要来源于流转税和所得税，两大税系占比波动幅度从1994年的91.1%到2011年的88.5%。但从内部结构来看，其相对比重和作用则显失平衡，流转税收入占税收收入的比重虽然自1994年来呈稳步下行态势，但其仍然占据税收来源的大壁江山，1994年占比高达76.1%，之后总体呈下滑趋势，在2011年流转税比重也高达63.1%。但反观我国的所得税对税收收入的贡献，却发现其与我国早已确立的“双主体”税制模式目标实不相符，其税收地位并未

① 需要说明的是，由于宪政传统的约束，美国并没有推行全国范围普遍课征的增值税。在美国宪法的分权制衡和地方自治原则下，联邦、州和地方三级政府均拥有基于法治和传统而形成的相对独立的税权和税种，上级政府无权决定下级政府的税权运作。在美国，联邦政府的收入主要是所得税和社会保障税，州政府的收入主要是销售税或零售税，地方政府的收入主要是财产税。

② 实际上，从国际金融危机到主权债务危机，部分发达经济体的税收政策出现由减税向增税的方向调整，典型如提高富人的直接税税负，但总体而言，减税是总基调，且是长期趋势。



1994 ~ 2011 年各税系占税收收入比重图

资料来源：《中国统计年鉴（2012）》。

能与流转税平分秋色，虽然自1994年税制改革以来，企业所得税和个人所得税收入稳步抬升，但其占税收收入的比重始终未超过30%，而个人所得税占税收收入的比重更是严重偏低，其最高收入份额也不过是围绕在7%上下浮动，与个人所得税在税制结构中应有的主体地位相去甚远。此外，财产税占税收收入的比重也始终围绕在10%上下浮动，与我国房地产市场的飞速发展不成比例。

我国现实的税收实践表明，以流转税为主体的税制结构在筹集财政收入方面成绩显著，但税制内部结构的非平衡性，影响着税收调控功能的有效发挥，不利于各税种间的协同配合，引发许多负面效应，如非中性的全值型营业税导致重复课税，个人所得税调节收入分配和稳定宏观经济的作用乏力，倚重流转税导致一般物价水平偏高而抑制消费需求等，从而最终违背我国政府为实现税收的整体功能而确立的结构平衡的“双主体”税制模式的目标定位。

因此，实质性的问题是：为什么我国政府早在计划经济体制破冰之初即提出的税制建设的“双主体”模式目标，在经历了30年的市场化制度变迁之后，仍然呈现为以流转税为主的“单主体”税制结构？税制建设实践与理想之间脱节的背后有哪些基本的制约因素？税制结构优化的形成机理是什么？税制结构优化是否面临着诸多现实约束条件？影响税制结构优化的限制性因素到底有哪些？在限制性因素之外，是否还存在积极推动税制结构优化的激励性因素？对这些问题的系统研究和全面梳理，从而澄清税制结构优化的形成机理，

破解税制结构优化所面临的基本约束,实质推进我国税制结构由以间接税为主的“单主体”模式向直接税与间接税并重的“双主体”模式转换,是2011年“十二五”规划纲要向我们提出的税收基本课题。

(二) 研究意义

“十二五”规划纲要明确提出按照“优化税制结构”的原则来进行税制建设,并分别提出了流转税系内增值税、营业税和消费税的改革方向,所得税系个人所得税及其征管机制的改进建议,以及财产税系的房地产税改革,实际上是重申了建立直接税和间接税并重的“双主体”税制模式的原初目标。因此,系统研究税制结构优化的内在形成机理,深入剖析影响税制结构优化的约束因素,呈现我国税制结构由“单主体”模式向“双主体”模式转化的限制性条件,探索可能促进我国税制结构向“双主体”模式优化的激励性机制,从而在税制变迁的过程中逐渐消除影响我国税制结构优化的限制性条件,积极利用推动我国税制结构优化的激励性因素,尽快促使我国税制结构向“双主体”模式转换,对于有效发挥税收在资源配置、收入分配和经济稳定等方面的整体功能,实现公平与效率的合理权衡,促进我国经济社会的可持续发展,无疑具有重大的理论意义和现实意义。具体而言:

首先,从理论上廓清税制结构优化的内涵及其模式类型,有助于明确税制结构优化对于实现税收职能的基础性价值,系统分析税制结构优化的内在形成机理,明确一国“最适”税制结构所面临的限制性约束和激励性因素,则是一国税制改革成功的关键。税制结构优化的对象首先是宏观层面的税系结构,其可类型化为间接税为主的税制模式、直接税为主的税制模式、直接税与间接税并重的税制模式,国际税制结构优化的一般趋势是向“双主体”模式靠拢,其对于实现税收的财政收入职能、效率和公平职能、经济稳定与增长职能具有基础性的功能价值。税收不仅是经济范畴,也是政治范畴,还是制度范畴,从理论上剖析影响一国税制结构优化的经济、征管、财政、政治和法治成因,有助于为我国的税制结构优化搭建理论模型。

其次,对我国税制结构优化的现状进行实证分析,剖析我国向“双主体”税制结构转换所面临的限制性条件和激励性条件,有助于为我国的税制结构优化拓展制度改良空间,而在国际经济一体化的大趋势下,分析国外税制结构优化的一般规律和本土特殊性,可为我国的税制结构优化提供经验借鉴与启示。我国的税制结构长期以间接税为主,直接税比重迟迟得不到有效提升的约束性

因素是什么,在我国当前国民收入分配差距持续恶化的条件下,如何才能切实有效的提高直接税在税制结构中的比重?而国外税制结构优化的一般经验,如涉税信息的对称,良好的规则意识,注重与经济发展水平的适应性等,则对我国的税制结构优化深有裨益。

再次,明晰我国税制结构优化的基本思路,积极推动我国税制结构向“双主体”模式转换,可有效发挥我国税收的收入和调控职能。税制结构优化的目标无非是实现税收的财政收入职能和经济社会调控职能,“双主体”税制模式在现代复杂的经济条件下具有更好的适应性和弹性,西方国家的税制优化规律说明了这一点,我国政府也早已提出直接税与间接税并重的“双主体”税制建设目标,在明确我国税制结构优化所面临的约束条件的基础上,积极解除那些影响税制结构优化的限制性因素,对于实现“十二五”纲要所规划的税制建设目标,有效发挥税收的收入和调节职能,具有重大的现实意义和深远的社会意义。

二、国内外研究文献综述

(一) 国外研究现状

1. 关于税制结构优化原则的研究。税制变迁的过程即是税制结构不断优化过程,税制结构优化的指导原则也从廉价政府下的公平和节省原则,发展到现代福利国家定位下的财政收入、效率、公平与简化的综合性原则。

霍布斯(Hobbes, 1651)主张国民应该按照比例平等原则缴纳消费税。威廉·配第(William Petty, 1662)初步提出了税收原则的基本思想,指出税制设计应遵循公平、缴纳方便和最少征收费用的基本原则,但并未进行系统完整的阐述。亚当·斯密(Adam Smith, 1776)第一次对税收原则进行了详尽系统的分析说明,认为税制建设应当遵循平等、确实、便利和节省的原则,但由于斯密主张廉价政府,其并没有强调税收的财政收入原则。萨伊(Say, 1803)在斯密四原则的基础上,提出了税制设计的五原则,即税率适度、最少干扰、负担公平、不妨害再生产以及有利于国民道德。西斯蒙第(Sismondi, 1819)从有利于资本主义经济发展的角度出发,提出了税收课征的不可侵蚀资本原则、纯收入课征原则、生存费用不课税原则、税课不得驱逐资本外流原则,是对税收原则的进一步拓展。瓦格纳(Wagner, 1872)提出了税制优

化的“四端九项”原则，其率先提出了税收的财政收入原则，表露出其对廉价政府观的偏离和对政府职责的更多关注，国民经济原则表明其注意到税基选择与税制设计对国民经济的重要影响，社会正义原则更是凸显了其对实质平等的诉求，是对之前比例平等原则的新发展。萨缪尔森（Samuelson，1948）认为“利益原则”与“牺牲原则”存在实践选择上的两难，解决思路是实行两个原则兼顾的税负公平原则，分别按照横向公平和纵向公平的原则来征税。马斯格雷夫（Musgrave，1959）通过分析社会资金循环运动的流程图，指出了税制设计可能选择的关节点，并认为税制优化应该遵循以下基本原则：税负分配平衡；超额负担最小化；税制公平；税制结构促进经济稳定与增长；税制确定；低征管费用。哈维·罗森（Harvey S. Rosen，1992）认为，税制优化不应只是在真空的理想状态下讨论，现实的世界实际上预设了很多限制，在传统最优税制原则下设计的税收可能会产生更大的扭曲，而按照传统最优税收原则可能会产生扭曲的税收，在现实的扭曲结构中，其负面效应可能并不像理论分析中那么大，应该用次优课税原则取代传统的最优课税原则。布坎南（Buchanan，1975，1998）认为，现实税制是由少数服从多数的民主程序决定的，税制结构优化应首先涉及税收决定程序的优化。“好”的税制结构要求，在程序上应向一致同意原则靠拢，在实体上应遵循宪法上的普遍性原则。

2. 关于税制结构优化功能的研究。政府是由税收所给养的，政府的职能即反映着税收的功能。不同的政府观意味着不同的税收观，政府转型的过程也是税制结构不断优化的进程，西方国家的政府经历了从夜警国家到福利国家的转型，关于税收职能的观点也由最基本的筹集收入提供公共产品，变迁到现代混合经济下的效率、公平、稳定与增长的综合观点。

休谟（Hume，1739）通过经验观察，认为政府是通过自有财产和税收来筹集收入的，凭借“最精微的、最巧妙的”制度发明（君主立宪制度），可以更加有效地提供公共产品。斯密（1776）认为，自由政府担当三项“十分重要但又简单明了并且容易理解”的职责义务：保护国家免于外敌入侵，确立独立司法制度保护国民免遭来自国家内部的不公正对待和非法剥削，建立和维持特定的公共工程和必需的公共机构。斯密与休谟都坚持廉价政府的“守夜人”定位，认为国民承担的税收只负责提供某些最低限度的公共品。密尔（Mill，1848）指出，基本的公共服务（如灯塔）应该由税收支持的政府提供，因为“不会有个人对提供公共服务产生特别的兴趣”，私人成本和收益无法内部化所导致的外部性和对外部性问题的解决需要，应该作为自由放任经济体制