

FAZHIZHONGGUO BEIJING XIA DE
SHUISHOU ZHIDU JIANSHE YANJIU

法治中国背景下的 税收制度建设研究

王乔 席卫群 等著

 人民出版社

FAZHIZHONGGUO BEIJING XIA DE
SHUISHOU ZHIDU JIANSHE YANJIU

法治中国背景下的 税收制度建设研究

王乔 席卫群 等著



人民出版社

责任编辑:吴焰东

封面设计:汪 阳

图书在版编目(CIP)数据

法治中国背景下的税收制度建设研究/王乔等著. —北京:人民出版社,
2017. 11

ISBN 978-7-01-018282-7

I. ①法… II. ①王… III. ①税收制度—研究—中国 IV. ①F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 233507 号

法治中国背景下的税收制度建设研究

FAZHI ZHONGGUO BEIJING XIA DE SHUISHOU ZHIDU JIANSHE YANJIU

王 乔 席卫群 等著

人民出版社 出版发行

(100706 北京市东城区隆福寺街 99 号)

北京汇林印务有限公司印刷 新华书店经销

2017 年 11 月第 1 版 2017 年 11 月北京第 1 次印刷

开本:710 毫米×1000 毫米 1/16 印张:17.5

字数:250 千字

ISBN 978-7-01-018282-7 定价:58.00 元

邮购地址 100706 北京市东城区隆福寺街 99 号

人民东方图书销售中心 电话 (010)65250042 65289539

版权所有·侵权必究

凡购买本社图书,如有印制质量问题,我社负责调换。

服务电话:(010)65250042

目 录

第一章 法治中国背景下税收制度建设概述	1
第一节 研究背景及意义	1
第二节 文献综述	4
第三节 研究思路和研究方法	27
第四节 研究结构和体系	29
第五节 创新及不足	31
第二章 法治中国的内涵及对税收制度建设的要求	33
第一节 法治中国建设：国家治理体系现代化的必由之路	33
第二节 推进税收法治：法治中国建设的必然要求	41
第三节 推进税收法治需处理好的若干关系	46
第三章 法治背景下的税制结构问题及优化	49
第一节 税制结构优化的理论分析	49
第二节 基于国际、国内不同标准的税制结构分析	66
第三节 法治背景下我国税制结构对经济增长和收入分配 影响的数理关系	84
第四节 国际社会税制结构变动的借鉴与启示	99
第五节 优化我国税制结构的原则与政策建议	137
第四章 法治背景下的分税制建设	152
第一节 分税制与法治的关系	152
第二节 我国现行分税制：中央和地方的税收收入分成博弈	163

第三节	典型国家分税制法治经验借鉴	174
第四节	构建法治化分税制的基本思路	179
第五章	法治背景下的地方税问题及建设	190
第一节	法治背景下的地方税建设理论分析	190
第二节	我国地方税法治化建设变迁和现状分析	193
第三节	典型国家地方税法治化建设经验借鉴	204
第四节	我国地方税法治化建设政策建议	214
第六章	法治背景下的税收征管问题及建设	223
第一节	我国税收征管制度改革回顾	223
第二节	我国税收征管法治建设存在的问题	229
第三节	税收征管国际经验借鉴及启示	239
第四节	完善我国税收征管体制的政策建议	250
结 论		262
参考文献		268
后 记		277

第一章 法治中国背景下税收制度建设概述

第一节 研究背景及意义

一、研究背景

2013 年年初,在如何做好新形势下政法工作问题上的一个批示中,习近平总书记首次提出了建设“法治中国”。同年 11 月,党的十八届三中全会将“推进法治中国建设”确立为我国新时期法治建设的新目标和全面深化改革的重大内容。中国共产党于 2014 年 10 月 20 日至 23 日召开了党的十八届四中全会,研究推进“依法治国”等重大问题,这是中国共产党历史上首次以“依法治国”为主题的一次全会,全会通过了《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)。^①《决定》中提出要深入推进依法行政,加快建设法治政府。此次党的四中全会,不论在中国共产党历史上,还是在中国法治史上,都是一次划时代的、具有里程碑意义的全会。党的十八届四中全会从“全面推进依法治国”角度对如何推进国家治理体系和治理能力现代化做了比较详细的描述,并将“全面推进依法治国”视为“推进国家治理体系和治理能力现代化”的“必然要求”。从法理上来看,《决定》确立了“依法治国”与“国家治理体系和治理能力现代化”之间的“必要条件”关系,实质上是提出了“国家治理体系和治理能力现代化首先是法治化”的命题。也就是说,没有国家治理

^① 赖早兴:《国家治理体系和治理能力现代化的法治内涵》,《光明日报》2014 年 5 月 14 日。

体系和治理能力的“法治化”，也就没有“国家治理体系和治理能力现代化”。2015年10月，习近平总书记再次提出“法治是治国理政的基本方式”，将坚持依法治国提高到了全新的高度。要实现国家治理体系和治理能力的现代化，需将法治作为推动国家进步、文明的治国方略。法治，作为治国理政的基石，凸显了其在国家和社会治理中发挥的重要作用。它既是对改革开放三十多年法治建设的反思和总结，也是对其的延续和发展，是对三十多年改革开放成果的巩固和保护，更是为党的十八届三中全会开启的我国全面深化改革进行全方位的保驾护航，为“国家治理”打下了坚实的法治基础。

从当前我国经济发展形势来看，经济增速已落入中高速的范畴，淘汰落后产能、产业结构调整正在积极进行。当前我国经济运行正处于向新阶段“换挡时期”，如何确保顺利、平稳地向“新常态”过渡是我国现阶段宏观调控的重点任务。“新常态”预示着一个更为长远的阶段的到来，从这个意义上讲，维持的难度要高于推动的难度。经济“新常态”下，我国发展面临着多重风险和挑战，也面临着新的机遇，当前我国各方应主动适应经济发展“新常态”，引领经济发展“新常态”，而财政作为国家治理的基础和重要支柱，更应尽快作出相应调整，以适应当前新的经济发展形势，为经济平稳转入新常态和“十三五”顺利开局奠定良好基础。我国税制如何在“法治中国”背景下，紧紧围绕经济发展的主线促进我国经济发展，就成为当前研究的一个重要命题。

依法治税是依法治国的重要组成部分，也是依法治国对税收工作的基本要求，是衡量税收质量的基本标准。因此，如何适应新形势、新变化，加快税收制度建设，就成为本书研究的目标。当前，在以推进国家治理体系和治理能力现代化为目标的同时，我国法治建设应依法全面履行政府职能，完善行政组织和行政程序法律制度，推进机构、职能、权限、程序、责任法定化，对我国税制建设提出了新的明确要求。

二、研究意义

随着改革开放进程的不断推进，我国的经济与社会发展取得了举世瞩

目的成绩。随着“四个现代化”的逐步实现,国家治理在法治的轨道逐步走向正轨,具有中国特色的社会主义法制体系逐步建立与完善。目前来看,我国现行的法律制度基本体系已经构建,但在法律执行、实施等方面还存在诸多问题,完整的法治社会意识还未完全建立起来。社会中还存在着诸多社会矛盾,政治领域中的不和谐等问题也比较突出。如:民主选举、民主决策、民主管理和民主监督等制度不完善;经济发展过程中存在着产业结构不均衡,经济效益和社会效益之间存在冲突;文化在社会主义核心价值观领域的培育,文化管理、文化建设、文化市场体系和服务体系均存在着不成熟的现象;在生态自然资源的有效利用领域、生态环境的保护领域和生态环境补偿等方面受到社会的质疑,存在着不和谐因素。在现代国家治理制度的形成过程中,不仅要改革不适应时代要求的制度和机制、法律法规,而且要建立新的制度和机制,制定能够反映时代要求的法律法规。不符合时代要求的制度,应当依法废除,符合时代要求的新制度应当依法予以实施。在国家治理能力的现代化进程中,应该以发展实践为基础,加强治理能力建设,根据制度加强法律意识,善用国家制度和法律,将制度优势纳入国家行政效率,提高执政能力和水平。

党的十八届四中全会对“依法治国”作出了全面的重要部署,其中,涉及税收领域多项改革。成熟的政府财政体制,是政府弥补市场失灵、发挥财政职能的基本保障。从分税制改革至今的财政发展历程可以看出,当前的税收体制存在着税制结构与经济发展不匹配、税收法律体系不够完善、税收执法和税收立法有待进一步完善、中央与地方财权与事权不匹配、地方主体税种缺失、税收征管无法适应现代化的需求等,这对我国社会主义市场经济建设造成较大阻碍。而我国当前的税收制度现状也反映了对依法治国的内在需求。政府作为提供公共产品的主体,建立合理规范的税制体系是推动我国财政体制科学化、法治化,深化分税制改革的重要表现,也是从建立社会主义市场经济制度框架迈向公共财政的重要一步。

第二节 文献综述

一、法治与税制建设逻辑关系

(一) 法治建设是现代国家治理体系的基石

法治建设与国家关系研究始于 20 世纪的欧洲,研究者对于法律与国家的讨论主要界于法律与国家“一元论”“二元论”之间。早在 1945 年,作为一元论的主张者,美籍奥地利法学家凯尔森在《法与国家的一般理论》中提出法治与国家关系一元论,第一次明确了法治与国家关系。一元论强调国家建设与法治建设高度统一性即法律和国家被认为是同一件事物的两个面,国家作为一个政治组织,通过法律行使国家权力。一元论第一次肯定了国家与法律之间存在着高度的内在联系,在寻求法治与国家建设共同发展中具有重要意义。但一元论过分强调国家在法律制定当中的作用,当把国家、法律视为一元的同时可能会将国家作为代替法律发挥作用而忽视法治在国家建设当中的重要作用,限制了法治在国家中建立的成长空间。F. A. 哈耶克(Friedrich August von Hayek)以强调人的无知的知识论和进化的理性主义为理论基础,提出了其二元的法律观和新自由主义法哲学。他提出法治与国家建设二元理论,主张法治与国家建设是两个相互独立的个体,且单独具有各自的独立性,但法律与国家具有紧密的内在关联性;他辨别了两种类型的社会秩序,从中相应地推演出两种不同的社会规则;他强调对保护其所独特界定的最高价值“自由”更为关键的内在规则,而反对外在规则的膨胀和对内在规则的挤压。^①

依据我国的基本国情,一些学者也对法律与国家关系展开了研究。李步云(1997)在研究资本主义与社会主义法治建设异同中,认为“依法治国”对于一个国家而言具有全局意义,应作为一项国家治理基本方针来对

^① 王保民:《哈耶克的二元法律观及其对我国法治建设的意义》,《陕西省行政学院陕西省经济管理干部学院学报》2004 年第 18 期。

待。资本主义国家需要法治建设,社会主义社会也仍然适用。社会主义法治国家需要建立具有社会主义属性的法律制度,而这种法律制度是治国的方法,应具备社会主义属性——“以公有制为主体,以促进生产力不断发展和实现人民共同富裕为目的”。^①卓泽渊(2002)则从法与国家关系一元论和二元论的角度剖析了法治与国家建设的关系,提出“法治国家”是我国经济社会发展的目标,且最终在法治国家的建设过程中向法治社会目标转进,“法治”在国家建设中具有举足轻重的重要意义。^②“依法治国”是国家长治久安的必要保证和治国的基本方针和政策,需要将法律的功能、属性与现代社会主义社会民主政治、市场经济相结合。法治经济是建设现代社会主义市场经济的必经途径,法律可以规范公平、有序的市场秩序以保障多元经济在市场中自由平等的公平交易,建立现代市场经济只能是选择法治建设作为经济发展的必经道路即法治经济,是市场经济健康发展和正常运转的必备。^③

近年来,学者们对于法治建设与国家治理的研究从不同角度开展。蓝志勇、魏明(2013)通过对现代化国家发展经验的梳理和政治理论的回顾,探索中国建立现代化治理体系的理论范式,回顾了其他发达国家发展经验,提出当前我国建设社会主义现代化国家治理体系需要顶层设计的同时,还需要不断建立和完善复杂系统,建立起一套完整的理论与实践策略设计。国家建立权威需要民主与法制建设,法治是建立在能够有效提供公共服务、职能机构能够有效管理经济和社会活动的状态上。姜晓萍(2014)站在管理学角度提出国家治理与社会治理要充分发挥民主法治,而建立社会主义国家基本政治制度的根本内容就是要充分发扬民主与法治,民主是国家和社会治理过程中必须坚持的,而法治可以从根本上保证实现民主。^④李龙(2014)提出法治体系是国家治理现代化的坚实基础,

① 李步云:《跨世纪的目标:依法治国,建设社会主义法治国家》,《中国法学》1997年第6期。

② 卓泽渊:《论法治国家》,《现代法学》2002年第5期。

③ 李步云:《跨世纪的目标:依法治国,建设社会主义法治国家》,《中国法学》1997年第6期。

④ 姜晓萍:《国家治理现代化进程中的社会治理体制创新》,《中国行政管理》2014年第2期。

更好地推进国家治理体系和治理能力现代化必须以法治体系作为基础和重要支柱,而良好的法治体系是治国之本和强国之路,也是国家促进公平、以人为本、发扬民主的必要基础。现代国家治理体系框架下的法治体系内涵包含“依法执政和完备的法律体系”的核心内容。必须保持法治国家、法治政府和法治社会的一体化建设和促进司法制度建设。^①国家司法文明协同创新中心首席科学家、中国法学会学术委员会主任张文显(2014)发表在《中国法学》杂志上的《法治与国家治理现代化》一文剖析了法治与国家治理体系和治理能力两者的联系,提出两者既有内在联系又存在外在契合。在国家治理体系中,法治体现了五大价值:(1)秩序价值。即法律的根本直接目的是维护国家治理,建立和谐稳定有序的社会秩序。(2)公平价值。中国特色社会主义其内在要求就是保障、促进社会公平,解决公众的诉求,这与现代法治所追求的核心价值高度统一。(3)人权价值。人权是公民的基本权利,国家治理现代化的精髓是尊重人权、保障人权,公民对人权的诉求随着国家经济发展不断上升到政治层面和精神、文化层面,而法治是体现这一诉求的途径。(4)效率价值。效率作为社会的核心价值可以通过法治来得到体现,且法治化比人治具有高效和可持续性特点。(5)和谐价值。国家发展必然产生社会矛盾,国家与公民、群体间、阶层间、区域间、国与国之间、公民间都可能产生不和谐,法治是构建和谐社会的基础之一。^②

(二) 法治建设与税制建设逻辑

1. 法治:税收制度建设的依据

谢旭人(2007)提出“法治”应在税务工作中具体体现,依照法律治税是治国的基本方针。从社会发展的进程来看,从原始走向文明的过程中法治建设是建设社会主义和谐社会的根本内容,也是发展的必然产物。当前,我国的税收法治水平还需要全面提高,我国的税收工作应当顺应时代发展潮流,发挥其作为国家经济发展的重要保障作用。税收行政工作最基

^① 李龙:《建构法治体系是推进国家治理现代化的基础工程》,《现代法学》2014年第3期。

^② 张文显:《法治与国家治理现代化》,《现代法学》2014年第3期。

本的要求——“执法为民”，应为税收工作的宗旨，且需要以法治精神作为指导，法治应当全面贯穿在税收工作的源头与终点。^①

2. 法治指导税收制度建设

刘剑文（2010）借用亚里士多德的解释提出法治的内涵：法律本身应当合理制定，已成立且制定良好的法律才能服众。宪法具备的“两性”——公平性和正义性是税法的核心要义。征税的前提必须是在法律的指导下实现税收法定，征税过程贯穿税收法治正是为了确保公民权利。税收制度建设必须以“良法”为指导，“良”以是否具备公平性和正义性为判别标准，宪法以公平正义为基本原则，可以有效保障国民实现自身的基本权利，运用此原则指导税收活动才能体现税收法治。^②

3. 税收法治建设促进法治建设进程

北京大学法学院教授刘剑文（2003）研究了日本、英国、法国、美国、意大利等国家宪法，发现发达国家的思想家、理论家们从多个角度强调了法治中的税收问题。在国外研究者的理论基础上，他提出在国家法治进程中，税收的法治性扮演着不可或缺的角色，在当前我国的社会主义市场经济条件下，我国的税收法治问题往往被忽视，税法及税收程序法等法定可以推动国家法治进程，促进国家法治化的更好实现，是构建法治社会的突破口。^③

二、税收制度改革相关理论研究

早在2007年党的十七次全国代表大会上，胡锦涛在《高举中国特色社会主义伟大旗帜 为夺取全面建设小康社会新胜利而奋斗》报告中总结了我国经济和社会发展的新阶段性特征，主要是：国家综合实力增强，但生产力水平还比较低，创新能力还有很大差距，经济增长粗放、结构性矛盾的问题依然存在；已经初步建立了市场经济体制，但还存在影响市场经济发展的障碍，进一步深化改革将面临更深层次的矛盾和问题；人民

① 谢旭人：《大力推进依法治税全面提高税收法治水平》，《中国税务》2007年第8期。

② 刘剑文：《贯彻依法征税促进公平正义实现税收法治》，《中国税务》2010年第7期。

③ 刘剑文：《税收法治：构建法治社会的突破口》，《法学杂志》2003年第3期。

生活已经较大程度改善,但还存在较大收入差距并有进一步加大的趋势,城乡发展还不平衡,区域发展存在较大差距,农村发展滞后,还有为数不少的贫困人口及低收入家庭,综合协调及统筹兼顾的工作任重道远。因此,报告认为要促进我国国民经济又快又好发展,就必须深化财税、金融等体制改革,完善宏观调控体系。通过完善公共财政体系,来完善公共服务和推动主体功能区的建设,进一步完善中央和地方财力与事权相匹配的体制建设,完善省以下财政体制,提高基层政府的公共服务能力;加大预算制度改革,加强预算监督与管理,打造透明规范的财政转移支付制度,实行有利于科学发展的财税制度。马洪(1994)研究了社会主义市场经济的内涵及目前所存在的问题及现状,认为改革正从多个方面实施,宏观调控体系已初步形成,发挥了财政货币政策的调控作用;税收体制改革正在探索,一定程度上发挥了税率对经济活动的调节作用。但是,目前财税制度、金融市场领域和国有企业的改革已进入瓶颈期,政府对经济干预的行政色彩过浓,市场机制的作用不能得到充分发挥。现在我国经济运行错综复杂,要解决深层次的问题必须继续强化市场机制的作用。作者建议尽快健全宏观经济调控体系,改变政府对经济的管理办法,由直接管理为主转向间接管理为主,逐步形成宏观调控及财政、金融之间的协调机制;对中央和省及省以下事权和财权进行合理划分。强艺璇(2015)针对我国就业形势不乐观的现象进行了分析,探讨解决当前就业问题的措施,其中包括如何运用财税政策来降低失业率。他认为面对严重的失业形势,要通过税收调整和财政补贴等政策缓解就业难,提高就业率。在税收方面,将税收政策与国家产业政策相结合,促进国家鼓励产业的发展同时吸收安排剩余劳动力,在产业结构的调整下影响劳动的需求结构。通过税收调节来刺激政府和民间投资,促进经济增长,增加劳动就业。同时,针对剩余劳动力和高校毕业生,政府应给予一定的财政补贴、支持创业及再就业的税收优惠政策。另外,还可以通过财政转移支付来促进就业,一是增加这方面的财政转移支付力度,二是有选择地对失业率高、低收入地区增加转移支付。

奥地利维也纳经济大学税法与国际税法研究所教授杰弗里·欧文斯

(2015)认为中国的税制发展应与国家经济发展保持同一条水平线,当前中国税制改革面临着五大挑战,中国政府应当在国际贸易竞争中保护税基,即中国企业和个人意愿在本国合规缴税,且税制的调整要考虑中国从资本输入国向净资本输出国的转变,通过改进税制来改善环境和缩小贫富差距,创建中国主导的国际税收体系。^①

吴俊培、张帆(2015)基于税收管理体制的角度分别从宏观和微观两个层面分析我国税收制度存在的问题,提出税制改革设计需要将税收法定主义的基本原则贯彻到税制改革的具体实施方案。宏观层面:当前我国宏观税负较高,我国税收体系划分“有悖”税收中性原则,迫切需要调整宏观税负以保证稳定税负和平衡地方财政收支以加强地方财政管理。目前,税制改革要全面服务于国家经济活动的各个领域,发挥“扩大税基、稳定税负、合理分权及优化结构”的作用,有效地调节资源的合理配置。^②

姚春芸(2015)对于我国税制改革发展趋势问题,提出了我国当前存在着税制结构不合理和税收体制不合理两个方面的问题。税制结构不合理主要表现在税制设计、产业间税收负担不均;而税收体制不合理表现在税收征管、监督出现管控漏洞。^③

岳树民、尹磊(2015)基于税收能力角度研究了我国税制改革方向,对比税收能力与税制结构、税制体系、征管制度三者的兼容性,通过对比分析了我国的税收能力,提出目前我国税基被忽视导致税制格局失衡,且市场中资源配置受到干扰;评估了所得税、财产税、商品税三大主体税系税收能力,得出财产税系税收能力与税基严重不匹配,企业所得税税收能力较为合理而个人所得税税收能力相对较弱,商品税系应进一步推进营改增从而调节相应税收能力使之相匹配;中央、地方分权的“分成”制约了地方税收能力和税收信息的获取,税收征管和监督能力的落后都成为制约

① 杰弗里·欧文斯、李娜:《税收制度与经济发展保持同步——今后20年中国税制改革面临的挑战》,《国际税收》2015年第1期。

② 吴俊培、张帆:《基于税收管理体制对中国税制改革探讨》,《中央财经大学学报》2015年第1期。

③ 姚春芸:《关于我国税制改革发展趋势的思考》,《人民论坛》2015年第2期。

税收征收能力的限制。^①

高培勇(2015)在《中国近期税制改革动向与趋势》一文中提出当前国家发展正在经历转折点,税制也应跟随国家发展变化调整改革方向。应当建立与党的十八届三中全会提出的“国家治理体系与治理能力现代化”相匹配的现代化税收制度。其从三个方面提出政策建议:应建立综合与分类相结合的个人所得税制、房地产税的立法、开征遗产和赠与税来逐步提高直接税比重,同时通过“营改增”进一步减少间接税占税收总收入比重;构建规范的地方税可以考虑以房地产税作为“未来”地方税的主体税种,同时推动资源税改革和环境保护“费改税”,增加地方税收收入和占总税收收入的比重;逐步转向现代化的税收征管制度。^②

李晶(2015)根据党的十八届三中全会对税制改革的基本要求提出了具体的改革方案,从增值税、消费税、资源税、环境保护税、房地产税和个人所得税六个税种和地方税系改革提出了“六点一面”的税制改革具体操作方案;并从完善立法角度提出完善增值税、保证营改增的顺利实施及推进环境保护税立法、税收征管法等相关法律的厘定,确保税收管理有法可依,保证企业税收待遇的平等有效。^③

三、法治背景下的税制结构研究

马国强(2015)从时序角度和横截面角度重新定义了税制结构,他提出现代税制结构是建立在国家不断发展后的城乡税制一体化基础之上,其特点有所改变,在设置税种、转变税制结构的同时必须依照经济发展流程进行,而不能单纯地讨论直接税与间接税地位转变,现阶段税制结构不能很好地展现各类税制结构特点。优化我国税制结构必须以优化税种组合方式、改善税种相对地位作为比较可行的方案:商品税和所得税分别独立,商品税、所得税主次搭配,所得税、商品税并重进行分配,按照原有各类

① 岳树民、尹磊:《基于税收能力视角的中国税制改革》,《中国人民大学学报》2015年第6期。

② 高培勇:《中国近期税制改革动向与趋势》,《国际税收》2015年第1期。

③ 李晶:《中国新一轮税制改革的重点与安排》,《宏观经济研究》2015年第1期。

税制结构的3、2、1的值作为标志,并通过五分法模式量化我国税制结构调整的目标,制订改革税制结构的基本方案。^① 杨志勇(2014)认为目前以间接税为主的税制结构面临着多方挑战,已经出现不可持续性的问题。从狭义的税制结构和广义的税制结构角度来看,由于境外消费增加倒逼消费税下调,土地收入不断攀升带来的直接税被替代都需要再造增值税、改革个人所得税和房地产税以优化现有税制结构,增加直接税的比重。再造增值税可以通过纳入扩大固定资产作为进项税额抵扣范围进一步发挥增值税中性作用;将原有的一档增值税税率调整为两档;在完善企业所得税制度的同时重点改造个人所得税制度。推进分类与综合相结合的个人所得税制应当作为改革的主要目标。^② 郭婧、岳希明(2015)从税制结构促进经济增长角度进行实证分析,并提出了税制结构改革方案。李绍荣、耿莹(2005)认为在现行的税收结构中,税收份额的增加对经济总体会产生规模扩大影响,按照影响大小依次排序:行为税类、资源税类和所得税类;降低经济总体规模的税类依次是财产税类和特定目的税类。研究数据表明流转税类的税收份额对经济总体规模没有显著影响。

李升(2015)基于纵向、横向税负归属视角分析了当前税制结构深层次问题:认为当前我国存在着税负分布不合理、税收功能未完全凸显、地方税体系未发挥正常效率等一系列问题,提出了优化我国税制结构的方案。优化当前税负的分布状况以稳定税负,通过提高个人所得税和房地产税比重来增加直接税比重,构建和完善现行地方税体系,从纵向对税负归属进行进一步优化以促进更为有效率的地方税体系。从近期角度来看,资源税改革作为在企业所得税和增值税进一步调整之后可作为地方税的主体税种;而从长远看,还是应继续以构建消费品支出主导的销售税和针对不动产征税的税种作为地方主体税种。^③ 刘虎(2012)从税制结构调整遵照效率与公平角度,分析了收入差距分配过大是造成国家不稳定、社会动荡

① 马国强:《税制结构基础理论研究》,《税务研究》2015年第1期。

② 杨志勇:《税制结构现状分析与优化路径选择》,《税务研究》2014年第6期。

③ 李升:《税制结构优化研究——基于税负归宿的视角》,《税务研究》2015年第1期。

和经济不稳定的原因之一，当前我国税制结构存在着由于高收入者和低收入者的边际消费倾向不同而导致的公众消费税负分布机制不均问题，导致间接税比重过高、财产税缺位严重，没有充分发挥税收的调节功能。^① 覃毅（2013）以“哈伯格三角”和柯布—道格拉斯效用函数作为理论依据，通过调查3万户城镇居民对基本公共品的补偿性需求弹性与价格弹性，测算出增值税产生的超额负担，得出目前我国宏观税负总体偏高、税收负担水平逐步增加，并提出建议：进一步为小微企业减税，减少企业生产、流通环节税收；通过结构性减税和减少税收负担来改进税制结构，进一步增加税制结构弹性，以降低社会净损失以减轻资源配置的扭曲。^② 谭崇钧、杨默如（2013）采用实际税率与税收比重、企业所得税税率、经济周期消费课税的稳定性，以及公平、效率原则来分析中国近中期的税制结构，提出基于风险抵御能力和兼顾公平效率原则，近中期的税制结构应以消费课税为主以保持消费课税增长潜力。^③ 高培勇（2014）指出税制结构能够反映社会各层次成员间的税收负担情况和分配情况，是国家税收发展文明程度的重要体现。而人类对税收公平、公正的追求从未间断过。我国当前的直接税和间接税结构不合理，无法充分体现税收的公平性原则，与当前我国经济发展与税收发展不相匹配，我国税制结构还需调整。^④ 何茵、沈高明（2009）通过对所得税类和流转税类研究发现，通过收集个人所得税、营业税、增值税与企业所得税等数据对中国的经济发展水平产生的影响的同时，借鉴阿诺德（Arnold, 2008）的模型，在考虑了不同税种税收负担加重分别对经济发展产生副作用变化量的基础上得出结论：增加企业所得税和营业税对经济增长的消极作用最小，与其他税种相比而言，增加个人所得税的税收负担对经济发展影响的副作用最甚，而后则是增值税。刘溶

① 刘虎：《税制结构与收入分配——理论、现状和建议》，《税务研究》2012年第11期。

② 覃毅：《我国现行增值税的超额负担——兼论税制结构效率》，《经济学动态》2013年第3期。

③ 谭崇钧、杨默如：《中国近中期税制结构分析——坚持以增值税为本》，《财政研究》2013年第2期。

④ 高培勇：《由适应市场经济体制到匹配国家治理——新一轮财税体制改革基本取向的讨论》，《财贸经济》2014年第3期。