

减税政策背景下我国税制结构优化研究

李艳芝

【摘要】减税是近年来我国税制改革领域的热点和焦点话题，也是供给侧结构性改革的重要举措之一。减税政策强调多个税种综合减税，所以减税的过程实质上也是税制结构优化的过程。伴随着近年来系列减税政策的实施，我国流转税占比总体呈下降趋势，所得税占比趋于上升，但是依然没有改变现行税制结构“跛足”现状。基于供给学派的减税理论和最优税制理论的启示，本文认为在我国现行减税政策背景下，应注重优化流转税内部税种结构，加大推进所得税改革力度，构建现代意义上的财产税，从根本上降低间接税比重，提高直接税比重，实现税制结构优化目标。

【关键词】减税 税制结构优化 税制改革

(中图分类号) F812.42 (文献标识码) A (文章编号) 1000-2952(2017)06-0081-07

一、引言

“十三五”以来，伴随着供给侧结构性改革的深入推进，进一步加大减税政策的实施力度成为助力供给侧结构性改革的重要举措。在2016年减税5736亿元的基础上，2017年政府工作报告又提出“进一步减税降费，全年再减少企业税负3500亿元左右、涉企收费约2000亿元”，“千方百计使结构性减税力度和效应进一步显现”。^①减税再次成为税制改革领域的热点和焦点话题。表面上看，减税效应的发挥是系列减税政策大力推进、协调配合的结果；但究其实质，减税政策的实施及其减税效应的发挥

同税制改革与结构优化密不可分。一方面，税制改革与结构优化是减税政策得以贯彻落实和减税效应得以有效发挥的重要载体；另一方面，减税政策的实施又是税制结构完善与优化的现实体现。

1994年税制改革奠定了我国现行税制体系和税制结构的基本框架。之后，随着我国经济社会环境的变化，税收制度和税收政策不断得到调整与完善，我国税制结构逐渐发生变化。

^① 李克强：《政府工作报告——2017年3月5日在第十二届全国人民代表大会第五次会议上》，http://news.xinhuanet.com/politics/2017lh/2017-03/16/c_1120638890.htm，2017年8月2日。

党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确提出“改革税制、稳定税负”，“深化税收制度改革，完善地方税体系，逐步提高直接税比重”，^①充分表明未来税制结构的调整与优化以及税制改革，成为构建现代税收制度、匹配国家治理体系和治理能力现代化的核心所在。与此相适应，减税政策也随之与时俱进、不断调整，充分发挥了相机抉择的作用。基于此，本文重点研究我国在减税政策背景下的税制结构优化问题，探讨税制结构优化设计方案，以从根本上符合国家治理现代化的总目标要求。

二、减税与优化税制结构： 理论与启示

（一）供给学派的减税理论

供给学派的减税理论为我国减税政策的实施提供了一定的理论依据。供给学派是20世纪70年代在美国兴起的一个经济学流派，该学派的政策主张因为受到美国总统里根的重视和采纳而声名鹊起。

第二次世界大战后，经济萧条，凯恩斯主义从调节需求的角度开出了拯救资本主义的“药方”。但是，到了20世纪70年代，资本主义经济持续“滞胀”，凯恩斯的宏观需求理论无法再发挥作用。因此，许多经济学家就从供给的角度寻求刺激经济的途径。以拉弗为代表的（正统）供给学派^②重拾“萨伊定律”，回归古典经济学一向重视供给的传统，重申了“供给创造需求”的理论。供给学派认为，经济发展出现减速甚至陷入“滞胀”状态，并非因为有效需求不足，而是因为缺乏有效供给。

作为整个供给学派理论的核心，“拉弗曲线”描绘了政府的税收收入与税率之间的关系。拉弗认为，在一般情况下，税率的提高意味着税收收入的增加，但是税率的提高要有一定的限度，否则，税率提高所增加的税收收入会被

税基缩小所抵消，税收的超额负担也会增加。如图1所示，当税率为 t （并不是50%的税率）时，税收收入达到最大化；而税率超过了 t 之后，税收收入开始下降，税收的超额负担增加，进入“拉弗禁区”。“拉弗曲线”表明，过高的税率不仅不能增加税收收入，还会产生超额税收负担和严重的替代效应，影响人们工作、储蓄和投资的积极性，从而会抑制甚至削弱政府和经济主体的活力。

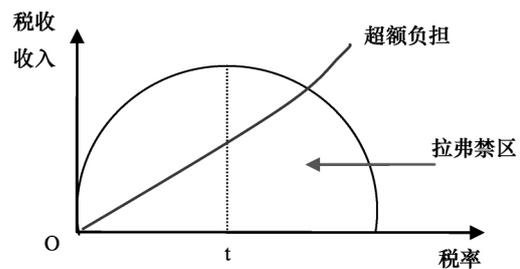


图1 拉弗曲线

资料来源：樊慧霞：《中国房地产税优化研究》，中国财政经济出版社2011年版，第73页。

此外，供给学派的另一位代表人物埃文斯在《凯恩斯经济计量模型的破产》一文中详细阐述了其减税观点。^③埃文斯指出，减税会增加储蓄，使投资增加，进而使劳动生产率得到提高；减税还会使资源从公共部门转向私人部门，这种流动有利于促进经济的增长，并向社会提供更多的产品和服务；减税还可以降低产品的生产成本，增加人们的实际可支配收入，刺激消费，拉动生产资料和劳动力市场的繁荣。因此，埃文斯认为，减税比政府增加财政支出更能提高效率，促进经济增长。

① 《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》，<http://politics.people.com.cn/n/2013/1115/c1001-23559207.html>，2017年8月2日。

② 学术界按照供给学派的不同观点，将其分为正统的供给学派和中间的或温和的供给学派。前者以拉弗、吉尔德、沃尼斯基等学者为代表；后者的代表人物有弗尔德斯坦、埃文斯等。

③ 参见毛程连主编：《西方财政思想史》，经济科学出版社2003年版，第231页。

（二）最优税制理论

最优税制理论是近代税收理论中最富有生命力的理论之一。英国剑桥大学的莫里斯教授和美国哥伦比亚大学的维克瑞教授对最优税制理论作出重大贡献，他们也因此而分享了1996年度的诺贝尔经济学奖。最优税制理论虽然是探讨税收效率的经典理论，但其研究成果也为减税和税制结构优化提供了理论借鉴和参考。

莫里斯通过建立数学模型和实证分析，研究了在不完全信息条件下最优所得税制结构的累进程度，得出的结论是高收入阶层的最优边际税率应为零。莫里斯还指出，最优税收理论所要研究的主题是，政府应如何对政策目标达成共识，并发现什么样的目标是可行的，然后对其进行优化。维克瑞则明确指出，向高收入者征收高额累进税必然会给人民努力工作带来“反激励”作用，降低工作效率，产生税收的超额负担。因此，使社会福利达到最大化，并激励能力较高者多工作的最好办法，就是政府对不同类型的人课以不同的税率。但是，由于现实中存在着信息不对称，每个人不可能显示其真实的能力。对此，维克瑞提出了以“风险选择”来测度边际效应函数的思想，这一函数可以直接将收入分配和累进税制的适度累进联系在一起。

（三）对我国的启示

供给学派的减税理论认为，适当减税，减少对工作、储蓄和投资的税收歧视，不仅有利于经济增长，还会带来税收总额的增加。在我国大力推进供给侧结构性改革的背景下，这一理论对我国减税政策的实施具有重要的借鉴意义。在我国的减税实践中，核心思路是通过减税政策的实施改善经济供给。如适当降低边际税率以降低生产要素供给的机会成本，降低企业的税收成本，减轻企业的税收负担，拉动投资和消费，进一步增加供给；再如，针对企业技术创新和资本投入实施加计扣除、投资抵免等减税政策，以增强企业自主创新和投资的动力，带动产业升级，优化税源结构，从根本上

促进税制结构的完善与优化。

最优税制理论表明，一国在税制设计中应兼顾直接税和间接税，同时要根据本国的经济发展水平和政府的经济目标确立税制模式。针对我国现行税制结构的具体情况，结合供给侧结构性改革和减税政策的现实背景，在我国税制优化进程中应将差别税制应用到商品和劳务中。如在消费税制改革中，对奢侈品采用高税率，对必需品采用低税率；对所得采用低累进税率制度，实行“倒U型”的所得税征税政策，即对低收入者使用较低税率，对中高收入者使用较高税率。

三、我国税制结构现状：基于减税政策背景的分析

1994年税制改革以来，我国致力于建设流转税和所得税并重的“双主体”税制结构模式。但从现实情况来看（见表1），虽然近年来所得税占比逐年提高，但依然未能撼动流转税“半壁江山”的地位。由于我国间接税以流转税为主，直接税主要包括企业所得税和个人所得税，因此，以流转税和所得税占比数据基本可以说间接税和直接税的对比关系，即间接税占比远远高于直接税占比。降低间接税比重、提高直接税比重，任重而道远。

表1 1994~2016年我国各种税占比情况 单位：%

年份	流转税			流转税 合计	所得税		所得税 合计	其他 税合计
	增值税	消费税	营业税		企业 所得税	个人 所得税		
1994	45.61	9.80	13.27	68.68	13.42	1.42	14.84	16.48
1998	41.01	9.11	17.68	67.80	11.42	3.72	15.14	17.06
2002	35.58	5.93	13.99	55.50	14.68	6.87	21.55	22.95
2006	37.05	5.41	14.74	57.20	20.34	7.05	27.39	15.41
2008	33.45	4.74	14.07	52.26	22.49	6.86	29.35	18.39
2010	28.81	8.29	15.24	52.34	17.54	6.61	24.15	23.51
2011	27.04	7.73	15.24	50.01	18.69	6.75	25.44	24.55
2012	26.25	7.83	15.65	49.73	19.53	5.78	25.31	24.96
2013	26.07	7.45	15.58	49.10	20.29	5.91	26.20	24.70

续表

年份	流转税			流转税 合计	所得税		所得税 合计	其他 税合计
	增值税	消费税	营业税		企业 所得税	个人 所得税		
2014	25.89	7.47	14.92	48.28	20.68	6.19	26.87	24.85
2015	24.91	8.44	15.45	48.80	21.72	6.90	21.80	29.40
2016	31.23	7.84	8.82	47.89	22.13	7.74	29.87	22.24

注：(1) 增值税和消费税不包括进口环节增值税和消费税；2008年之前的企业所得税为内外资企业所得税合计数。(2) 占比是指各税种占当年税收总收入比重。(3) 表中各比例均根据财政部网站和《中国统计年鉴》相关数据计算而得。(4) 因年份跨度较大，仅选取部分有代表性的年份。

(一) 流转税减税政策的共同作用，使得流转税占比总体呈下降趋势，降幅较大

如表1所示，从相对数据上看，1994年流转税占全部税收收入的比重为68.68%，此后，逐年下降，至2016年降至47.89%，降低了20.79个百分点，降幅约30.27%。这与近年来流转税的诸多减税政策是密不可分的。如2009年增值税转型改革、增值税和营业税起征点的陆续提高，以及2012年以来营改增试点改革的推进，都不同程度地减少了流转税税收收入，降低了流转税占比。其中，营改增的减税作用尤为突出。营改增实质上就是流转税内部的减税改革，用增值税替代营业税，减少重复征税，减轻企业税收负担。特别是2016年5月1日营改增全面推进以来，减税效应凸显，全年降低企业税负5736亿元。^①这种减税政策还将继续。2017年4月19日，国务院常务会议进一步推出减税措施，从今年7月1日起，将增值税税率由四档减至17%、11%和6%三档，取消13%这一档税率，以营造简洁透明、更加公平的税收环境，进一步减轻企业税收负担。

此外，从1994年截至目前，消费税占税收收入的比重先降后增。1994年消费税占比9.8%，此后，这一比值逐年下降，2008年降至近年来的最低点4.74%；然后，占比逐步回升，2010年达8.29%。从2011年至今，这一比值虽然略有小幅下降，但基本维持在8%左右。近年

来，消费税改革的重点着眼于税目、税率及相关政策的调整。梳理近年来消费税的改革，^②不难发现，消费税占比的增减变化从根本上反映了消费税在发挥调节经济功能基础上的减税效应。

(二) 在所得税减税政策的多重作用下，所得税占比总体呈上升趋势，升幅较缓

1994年所得税占税收收入比重仅为14.84%，此后，随着改革开放效应的逐步显现，经济增长活力不断释放，所得税收入占比逐年提升。以企业所得税为例，2008年内外资企业所得税合并，内资企业所得税税率由33%降至25%，减轻了内资企业的税收负担，实现了内外资企业的税负公平，激发了内资企业的生产活力。当年，其税收效应凸显，占税收收入比重达到22.49%，是近年来占比最高的一年。无疑，企业所得税制改革与优化发挥了重要作用。此后，受到2008年国际金融危机的影响，经济增长乏力，反映在税收上，表现为企业所得税占比呈现下降趋势。紧接着，这一比例企稳回升，由2010年的17.54%逐渐回升至2016年的22.13%。基于减税视角进行分析，企业所得税占比的逐渐提高，与近年来政府致力于降低小微企业的税收负担、激发小微企业的创新活力密不可分。如从2011年开始，政府不断扩大小微企业享受减半征收所得税的优惠范围，将其年应纳税所得额的上限逐步从3万

^① 财政部：《关于2016年中央和地方预算执行情况与2017年中央和地方预算草案的报告——2017年3月5日在第十二届全国人民代表大会第五次会议上》，http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengshuju/201703/t20170317_2559812.htm，2017年8月2日。

^② 例如，自2006年4月1日起，取消护肤护发品税目；自2014年12月1日起，取消汽车轮胎、酒精等税目；自2016年10月1日起，对化妆品的消费税政策进行调整，将化妆品的征收范围调整为高档美容修饰类化妆品、高档护肤类化妆品，并将进口环节消费税税率由30%下调为15%。当然，消费税改革还包括为发挥消费税调节功能的增税措施，如增加实木地板、木质一次性筷子、高档手表、高尔夫球及球具等税目，扩大石油制品的征税范围等。

元提高至6万元、10万元、20万元、30万元，2017年4月19日国务院常务会议又将其提高至50万元，减税降负成为促进小微企业发展的重要举措。当然，毋庸置疑，在所得税占比逐年增长的因素分析中，经济的发展至关重要。在经济发展因素之外，采取税收优惠措施，合理优化税制设计，降低企业税收成本，减轻企业税收负担，特别是减轻中小企业的税收负担，在一定程度上有利于促进企业发展生产的积极性、提升企业效益，从而带来了企业所得税收入的增加和占比的提升。

(三) 有增有减的税制调整使得其他税种占比总体上呈上升态势，部分税种的重要性凸显

在我国现行税制结构中，除流转税和所得税这两大税类之外，还包括属于财产税类的房产税、车船税、印花税、契税等；属于资源税类的资源税、城镇土地使用税、土地增值税等；属于特定目的税类的耕地占用税、车辆购置税、城市维护建设税、烟叶税等。近些年来，随着经济的发展和国家调控的需要，其他税种的收入占比逐渐呈上升态势。总体上看，从1994年的16.48%提升至2015年的最高值29.4%，20多年间增幅近78.4%。基于减税视角进行分析，自2008年以来，政府将证券印花交易税率从3%下调至1%，并由双边征收改为向出让方单边征收；对个人销售住房暂免征收印花税和土地增值税；对个人购买普通住房减征契税。自2015年10月1日起，对1.6升及以下排量乘用车减半征收车辆购置税。此外，2016年全面推进资源税改革，由从量计征改为从价计征，并对水资源试点征收资源税。这一系列改革的推进，不仅在客观上引致了其他税种税收收入占比的变化和税制结构的优化，而且凸显了相关税种的收入功能与调节功能，从而使得诸如房地产税、资源税等税制改革的影响范围及深度远远超出了税制领域的范畴。

基于上述分析，不难看出，随着我国近年来税制改革的不断推进，税制结构也随之得到

调整与优化。但是，我们也不得不承认，受多种因素的影响，目前我国依然没有改变“流转税为主、所得税为辅”的“跛足”税制结构模式。而这种“跛足”的税制结构模式也更加深刻地反映出我国现行税制结构的不足。其一，从总体上看，流转税与所得税占比差距虽然在缩小，但是依然处于不均衡状态，这也从一定程度上反映出我国现行税收制度设计的不合理。其二，从内部结构看，流转税内部增值税占比过高，增值税“一税独大”的局面随着营改增试点改革的全面推进更加凸显；同样，所得税内部企业所得税占比相对较高，个人所得税占比稳定但相对较低，不利于所得税整体占比的提高，同时也不利于直接税调节作用的充分发挥。其三，我国财产税制体系长期处于“缺位”状态，不仅使财产税本身的筹资功能和调节功能无法得到有效发挥，同时客观上也进一步弱化了直接税制体系。

四、在减税政策背景下优化我国税制结构的现实路径

减税政策的大力推进为进一步优化我国税制结构带来了契机。总体而言，在减税政策背景下，优化税制结构应与以减税为核心的税制改革有机结合、相互协调，合理税制，稳定税负，逐步提高直接税比重，降低间接税比重，实现税制结构优化的总目标。具体而言，税制结构优化要实现的目标包括三方面的内容：一是提高直接税比重，降低间接税比重；二是提高个人缴税比重，降低企业缴税比重；三是提高再分配税负比重，降低初次分配税负比重。其中，提高直接税比重、降低间接税比重是税制结构优化的总目标，而其他两个方面，即提高个人缴税比重和提高再分配税负比重，既是在减税政策背景下优化税制结构总目标的具体体现，也是实现该总目标的现实途径。

(一) 注重优化流转税内部税种结构, 逐步降低间接税比重

2016年5月1日营改增试点的全面推行使营业税彻底告别中国税制舞台, 最大限度地解决了经济运行中普遍存在的重复征税问题, 减轻了企业的税收负担。作为减税改革的重要措施, 如前文所述, 营改增在一定程度上优化了间接税内部税种结构, 同时也使得间接税比重逐渐降低。除此以外, 优化流转税内部税种结构, 还需要提高消费税占比, 适当降低增值税比例, 进一步降低间接税比重。事实上, 间接税比重的降低也意味着企业税负和初次分配税负有望得到降低。

一方面, 提高消费税在流转税内部的占比。一是扩大消费税征税范围, 将高档会所、KTV等高档消费行为以及高档皮包、高档服装、皮草、私人飞机等奢侈消费品纳入消费税征税范围; 二是适当提高部分应税消费品如高档手表、游艇、高尔夫球及球具等的税率; 三是适当降低与居民生活密切相关的消费品税率, 如进一步降低高档化妆品税率, 使这部分应税消费品的“海外购”实现消费回流, 以提高消费税在流转税中的比重, 充分发挥消费税的收入和调节功能。

另一方面, 适当降低增值税在流转税中的比重。一是从长远看, 在目前已经将增值税税率结构从四档减并至三档的基础上, 进一步将税率从三档再减并至两档, 取消17%的税率, 保留11%和6%两档税率, 以符合现代增值税的中性要求; 二是进一步提高个人(认定为一般纳税人的个体工商户除外)发生应税行为应纳增值税的起征点, 从目前的个人月销售额3万元(或季度销售额9万元)提高至月销售额5万元(或季度销售额15万元), 进一步激发个体经济的活力, 提高其经营性收入, 带动就业和消费水平的提升; 三是扩大增值税即征即退政策的适用范围, 将战略性新兴产业、国内自主创新品牌等纳入即征即退范围, 对在培育期内

销售该产品, 以及随同产品销售取得的安装费、培训费和维护费等一并实行即征即退的税收优惠政策。

(二) 大力推进所得税制改革, 稳步提升直接税比重

大力推进所得税制改革, 稳步提升直接税比重, 以提高再分配税负比重, 相应增加高收入者税收负担, 实现税负的横向与纵向公平。从现实来看, 直接税税负不易转嫁, 任何增税行为都会引起纳税人的不满, 因此, 直接税改革难度较大, 考验着政策制定者的专业与智慧。

就企业所得税而言, 遵循2017年政府工作报告在企业所得税方面的减税思路, 加大企业计算应纳税所得额时的成本费用扣除力度是降低企业所得税税负、增强企业活力的“占优策略”。根据经济发展和政策需要进一步扩大成本费用的扣除项目、范围与比例, 加大投资抵免的范围与力度, 减轻企业尤其是中小企业的税收负担, 为“创新创业”提供税收支持; 规范税收优惠政策, 提高企业所得税的管理水平, 增强经济发展的动力, 提高企业效益, 从根本上显现减税力度和政策效应, 增强企业的获得感。此外, 在减轻企业所得税税负的基础上, 可以考虑将社保费改为社保税, 并将国有企业上缴利润纳入税收体系, 以提升直接税的增税空间, 提高直接税占比。

个人所得税改革有助于提升直接税比重。具体而言, 从我国实际出发, 分步实施综合与分类征收相结合的个税征收模式, 把工资薪金所得和劳务报酬所得等劳动所得合并征收, 并根据最优税制理论, 相应调低工薪所得税率级次, 实行低累进税率制度, 降低最高边际税率; 进一步提高工薪所得的免征额; 扩大专项费用扣除的范围, 酌情考虑将养老支出、育儿支出, 特别是“二孩”政策全面实施后的教育支出、房贷利息支出等与生活密切相关的费用逐步纳入费用扣除范围, 以减轻低收入个人或家庭的税收负担。另外, 借助“互联网+税务”行动

计划的实施，制定个人收入和财产信息系统建设总体方案，加强对高收入和多收入渠道群体的监管，挖掘有纳税能力的纳税人，在增加个税收入的同时，充分发挥个税公平税负与调节收入水平的功能。

(三) 构建现代意义上的财产税，增大直接税比重，优化税制结构

所得税是对财富流量征税，财产税是对财富存量征税，本质上也属于直接税的范畴。构建现代意义上的财产税，核心是深化房地产税制改革，加快房地产税立法，在保有环节征收房地产税。根据我国现实情况，应对我国现行房地产保有和收益（流转）环节的房地产税实行“一揽子”综合改革，建立现代意义上的财产税制，扩大直接税比重，优化税制结构。一是将现行在房地产保有环节分别征收的房产税

和城镇土地使用税整合优化为统一的房地产税，加快推进房地产税立法进程；借鉴沪渝房产税试点改革经验，将个人保有的住房纳入征税范围，并逐渐由增量房扩大至存量房，按房地产评估价值征税，实行差别税率。二是取消土地增值税，其主要的调节收益功能可以通过增值税和企业所得税这两大税种配合发挥，既避免重复征税、减轻企业税收负担，又有利于降低税收征收成本。三是将耕地占用税并入资源税，在资源税中增设耕地税目，采用地区差别税额，按照耕地占用面积在占用耕地环节一次性从量定额课征。

本文作者：中国财政杂志社财政编辑中心
编辑、记者
责任编辑：任朝旺

A Study on the Optimization of Tax Structure in the Context of Tax Reduction Policy

Li Yanzhi

Abstract: Tax reduction has been a hot and focal issue in the field of tax reform in recent years, and also is an important measure of supply-side structural reform. The tax reduction policy emphasizes the comprehensive tax reduction of multiple taxes, thus the process of tax reduction is essentially the process of optimizing tax structure. Accompanied by a series of the implementation of the tax cuts in recent years, the account of the turnover tax in our country has been declining, while the account of the income tax has been rising, but there is little change in the current “crippled” tax system structure. Based on the inspiration of supply-side economics tax theory and the western optimal taxation system theory to our country, in the context of our current tax policy, we should pay attention to optimize the internal structure of turnover tax, make greater efforts to promote the reform of the income tax, build modern property tax, radically reduce the proportion of indirect tax and raise the proportion of direct tax, to achieve the goal of optimizing the tax system structure.

Keywords: tax reduction; tax structure optimization; tax reform