

· 新发展格局与高质量发展 ·

从结构失衡到结构优化

——建立现代税收制度的理论分析

高培勇

摘要：建立现代税收制度实质是实现现代税收体系及其所支撑的现代税收职能的统一。在税制结构失衡表象的背后，实质是现代税收职能的“短板”“弱项”。建立现代税收制度的核心或灵魂，在于以现代税收职能为标准，通过税制结构优化行动，打造一个融“优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平和实现国家长治久安”于一身的“职能均衡”的税收制度形态——现代税收体系。从结构失衡走向结构优化，是建立现代税收制度的一条基本线索。在保持宏观税负水平基本稳定的前提下“补足”和“强化”现代税收职能“短板”“弱项”，主要是“补足”和“强化”现行税收体系中处于“缺失”或“体弱”状态的直接税“短板”“弱项”。增加直接税、提高直接税比重，就是增加居民个人缴纳的税收，提高居民个人缴纳的税收收入占全部税收收入的比重，这是税制结构优化行动的最重要、最具核心意义的方面。

关键词：现代税收制度 优化税制结构 现代税收职能 税收公平正义

作者高培勇，中国社会科学院副院长、学部委员（北京 100732）。

引 言

站在全面建设社会主义现代化国家新征程新的更高历史起点上，党的二十大围绕建立现代税收制度作出了“优化税制结构”的战略部署。^①这不仅体现在对现代税收制度布局的总体要求上，亦体现在完善分配制度所牵动的相关税收制度安排上。

追溯党的十八届三中全会开启的这一轮税制改革进程，可以看到，同既往主要聚焦于增加税收收入、提高税收占比——税收收入占一般公共预算收入的比重、税收收入占国内生产总值的比重——的行动路线迥然相异，旨在建立现代税收制度的这一轮改革操作，其着力点和着重点，始终在于优化税制结构而非增加税收总量。

^① 参见习近平：《高举中国特色社会主义伟大旗帜 为全面建设社会主义现代化国家而团结奋斗——在中国共产党第二十次全国代表大会上的报告》，北京：人民出版社，2022年，第29页。

党的十八届三中全会围绕全面深化改革提出了建立现代税收制度的总体要求，“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

党的十八届五中全会围绕构建发展新机制作出了建立现代税收制度战略部署，“建立税种科学、结构优化、法律健全、规范公平、征管高效的税收制度。”^②

党的十九届四中全会将现代税收制度纳入社会主义基本制度系列，提出要“健全以税收、社会保障、转移支付等为主要手段的再分配调节机制，强化税收调节，完善直接税制度并逐步提高其比重”。^③

党的十九届五中全会围绕构建高水平社会主义市场经济体制作出了完善现代税收制度战略安排：“健全地方税、直接税体系，优化税制结构，适当提高直接税比重，深化税收征管制度改革。”^④

不难看出，从党的十八届三中全会到党的二十大，举凡论及建立现代税收制度的场合，均剑指税制结构失衡问题，均瞄准税制结构优化方向。从结构失衡到结构优化，是可以观察到的关于建立现代税收制度的一条基本线索。

认识到建立现代税收制度与优化税制结构密不可分，实为同一问题的两个方面，盯住优化税制结构，全面分析并系统把握从税制结构失衡到税制结构优化的内在逻辑，从理论上看清楚、弄明白建立现代税收制度背后的道理、学理和哲理，构成了本文的主要任务。

一、从现代税收职能说起

欲建立现代税收制度，必先回答何为现代税收制度。相对于既往或传统意义上的税收制度，现代税收制度的“现代”二字究竟体现于何处？

作为人类文明发展和进步的显著标志，实现现代化是近代以来世界各国孜孜以求的共同目标。自新中国成立以来，在建设社会主义现代化国家的进程中，我们讲过很多现代化，包括农业现代化、工业现代化、科技现代化、国防现代化等。也曾有过以“现代”标识制度建设目标的经历，如现代企业制度。但是，建立现代税收制度，从其提出的那一天起，就被赋予了大不同于既往的内涵和外延。

① 《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》，北京：人民出版社，2013年，第20页。

② 《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十三个五年规划的建议》，《人民日报》2015年11月4日，第1版。

③ 《中共中央关于坚持和完善中国特色社会主义制度 推进国家治理体系和治理能力现代化若干重大问题的决定》，北京：人民出版社，2019年，第20页。

④ 《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十四个五年规划和二〇三五年远景目标的建议》，《人民日报》2020年11月4日，第1版。

现代税收制度既有各国现代税收制度的一般特征，更有基于自身国情的中国特色，其本质是中国式现代化税收制度。之所以要提出建立现代税收制度，之所以要将建立现代税收制度作为中国式现代化的重要方面而纳入全面建设社会主义现代化国家战略安排，当然旨在解决中国自身的问题，是奔着解决中国问题而去的。建立现代税收制度讲的终归是中国的故事，是发生在全面建设社会主义现代化国家新征程上的事情。就此而言，在深入研究人类社会税收共性和中国税收运行规律的基础上，以我国改革开放和社会主义现代化建设的实际问题、以我们正在做的事情为中心，^①是理解和把握现代税收制度的必由之路。

这要从现代税收职能说起。其逻辑链条为现代税收职能—现代税收体系—现代税收制度。

（一）税收职能的重要性

税收制度，简称“税制”，是国家按一定的政策和原则构建的税收体系。从中至少可以找到两个关键词。一个是“税收体系”，即税收制度是由诸个税种或税类组成的统一体。其中，不同税种或税类扮演的角色不同，所盘踞的位置不同。这一由角色各异、盘踞位置有别的诸税种或税类构成的税收体系，主要通过税制结构表现出来。另一个是“一定的政策和原则”，即税制结构的设计须遵从一定的税收政策和原则。根据不同税收政策和原则而设计的税制结构肯定有所不同。税制结构的差异与变化，实际折射着税收政策和原则的差异与变化。

循着如此线索继续探究，可进一步看到，税制结构也好，税收政策和原则也罢，均系时代或阶段的产物——与不同时代、不同阶段的税收职能格局联系在一起，奔着实现一定的税收职能格局而去，围着一定的税收职能格局而转。税收职能格局的变化，必然导致或伴之以税制结构、税收政策和原则的变化。不同的税收职能格局，总会导致或伴之以不同的税制结构以及不同的税收政策和原则。在税制结构、税收政策和原则、税收职能三者的关系中，税收职能是起主导作用的因素，税制结构、税收政策和原则均要服务于、服从于履行相应税收职能的要求。

如果将税收制度喻为一盘棋局，税收职能便是其中那枚分量最重的棋子。根本上看，建立现代税收制度的命题之所以会形成，就是因为，进入中国特色社会主义新时代的税收职能格局发生了变化，税收制度须按照全面建设社会主义现代化国家对于税收职能提出的新要求、开辟的新赛道加以调整和重塑。

（二）现代税收职能格局

所谓税收职能，一般地讲，就是税收所应履行的职能和所应发挥的作用，或税

^① 参见中共中央宣传部：《习近平新时代中国特色社会主义思想学习纲要》，北京：学习出版社、人民出版社，2019年，第32页。

收被赋予的职能和所须发挥的作用。

古往今来，税收的基本职能当然是为政府取得收入。但在它介入 GDP 和国民财富分配并为政府取得收入的过程中，事实上亦改变着原有的 GDP 分配格局以及原有的国民财富分配格局，由此对整个经济社会运行和国家治理活动产生深远影响。所以，作为国家治理的基础性和支撑性要素，税收的职能从来不是单一的，而是多重的，其边界随着人类社会的发展而逐步得以拓展。

在很长的一个历史时期内，我们曾将“组织收入、调节经济、反映监督”归结为税收的基本职能。^① 随着改革开放的历史进程，“优化资源配置、调节收入分配和促进经济稳定”又被广泛视作匹配社会主义市场经济体制的税收职能。^② 以党的十八届三中全会为历史转折点，在建立现代财税体制的语境下，现代财政职能被高度概括为“优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安”。^③ 注意到税收职能理应包含在财政职能之中，现代财政职能覆盖了现代税收职能，可以认为，现代税收职能就是“优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安”。可能有所不同的是，在履行上述职能或发挥上述作用的过程中，税收要基于自身的特性而在某些方面有所侧重。

对照既往关于税收的职能定位，可以清楚地看到，如同一场“接力赛跑”，到了中国特色社会主义新时代、全面建设社会主义现代化国家新征程这一棒，税收的职能边界得到了极大拓展。这一边界拓展的突出体现是：从经济领域走向包括经济、政治、文化、社会、生态文明在内的所有领域，从政府组织收入的手段和宏观经济调控的手段走向国家治理的基础性和支撑性要素、在国家治理的全过程和各领域发挥不可替代的作用。

与既往的情形有所不同，“优化资源配置”固然主要通过组织收入来完成，但其所涉及的对象并不限于 GDP。除了 GDP 这样的当年收入流量，以往年度积累下的存量如居民和企业财富以及国有资源、国有资产也要纳入。换言之，流量和存量兼容、收入与财产并举，囊括国家治理视域下的所有资源，税收须在更高层次、更广范围发挥优化资源配置的作用。

与既往的情形有所不同，“维护市场统一”并不限于税收制度自身的统一，还包括牵涉全国统一市场和公平竞争的各种规定与做法。换言之，须通过税收制度安排和税收运行秩序设计为建设公平统一的市场奠定基础，让市场机制在全国范围内的资源调度和配置中发挥决定性作用。

-
- ① 参见高培勇、温来成：《简明税收辞典》，北京：中国财政经济出版社，2005年，第15页。
- ② 其他类似的概括还有“资源配置职能、收入分配职能、经济稳定和发展职能”。参见陈共：《财政学》，北京：中国人民大学出版社，2012年，第25—30页。
- ③ 《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》，第19页。

与既往的情形有所不同，“促进社会公平”并不限于调节收入分配，也不限于既往主要着眼于收入分配的所谓纵向公平和横向公平，亦不限于 GDP 的再分配环节。除了收入分配上的公平，其他如财产分布、财富积累、机会均等等要素的公平也要追求。除了收入分配上的纵向和横向公平，其他要素领域分配的公平也要讲究。除了再分配环节，初次分配环节以及第三次分配环节也要进入。换言之，以公平正义为导向，税收不仅涉及规范收入分配秩序，而且涉及规范财富积累机制，须全方位地介入包括收入、财产、财富以及各种要素领域、各个分配环节在内的所有分配活动。

与既往的情形有所不同，“实现国家长治久安”的着眼点并不限于宏观经济稳定，包括经济、政治、文化、社会以及生态文明等领域在内的整个国家长治久安都要纳入考量。换言之，作为国家治理的基础和重要支柱，税收不仅要继续担负起稳定宏观经济运行的重任，还要在囊括经济、政治、文化、社会和生态文明等所有领域的广阔视野下，通过合理有效的税收制度安排，保证经济正常运行和社会大局总体稳定，致力于实现整个国家的长治久安。

结论 1：现代税收制度的“现代”意义，集中体现于其须履行的大不同于既往的现代税收职能上。建立现代税收制度，实质在于实现现代税收职能。

这即是说，现代税收职能实质上就是现代税收制度的建设标准。一旦现代税收职能格局得以确立，现代税收制度的大致轮廓便会清晰呈现出来。

（三）现代税收职能要由现代税收体系来支撑

上述四项现代税收职能，当然要落实于不同的税种或税类上，由不同税种或税类所构成的税收体系支撑起来。若打比方，由诸个税种或税类所构成的税收体系就如同一个交响乐队。虽然每个税种或税类的共同任务都是取得收入，但不同的税种或税类又因其所具有的不同性质和特点分别支撑着不同的税收职能，或者说，不同的税种或税类因其所具有的不同性质和特点而分别侧重于支撑不同的税收职能。由不同税种或税类所支撑或侧重支撑的各项税收职能组合在一起并形成合力，方可形成相对均衡的现代税收职能格局。

换言之，税收职能与税制结构血脉相连。税制结构均衡是税收职能均衡的前提条件，现代税收职能格局要建立在均衡的现代税收体系之上，由均衡的现代税收体系支撑起来。只有每一项现代税收职能均能获得与其对应的税种或税类的支撑，每一项现代税收职能均能在现代税收体系中找到与其对应的支撑点，现代税收职能才能真正落实落地于进入新发展阶段的中国。

结论 2：税收制度建设无异于税收职能格局的调整和重塑。建立现代税收制度的核心或灵魂，就在于以现代税收职能为标准，打造一个融“优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平和实现国家长治久安”于一身的“职能均衡”的税收制度

形态——现代税收体系。

结论 3：建立现代税收制度实质是实现现代税收体系及其所支撑的现代税收职能的统一。由打造现代税收体系入手，以现代税收体系支撑现代税收职能，系建立现代税收制度的题中之义。

二、结构失衡系突出矛盾

首先有必要区分两个概念：现代税收体系和现行税收体系。“现代”和“现行”一字之差，失之千里。现代税收体系的打造，显然要针对现行税收体系的“短板”“弱项”而展开。为此，我们将以现代税收职能为标准，对我国现行税收体系做一番病理分析。

（一）现行税收体系：病理分析

这里主要从税收收入结构和税收来源结构两个角度着手分析。

先看税收收入结构。从表 1 可以看到，2021 年，在中国全部税收收入中，来自国内增值税、国内消费税、进口货物增值税和消费税、城乡维护建设税、车辆购置税等间接税收入的占比达到 59.9%。^①若再加上关税、印花税等其他可纳入间接税类税种的占比，^②那么，整个间接税收入在全部税收收入中的占比，为 67.56%，接近 70%。除此之外，来自企业所得税、个人所得税等直接税收入的占比，仅为 32.44%。间接税收入与直接税收入之比大致为 70：30。

表 1 中国税收收入结构（2021）

税种	国内 增值税	国内 消费税	企业 所得税	个人 所得税	进口货物 增值税和 消费税	城市维护 建设税	车辆 购置税	其他 税种	全部税收 收入
收入额（亿元）	63519	13881	42041	13993	17316	5217	3520	13244	172731
占全部税收 收入比重（%）	36.77	8.04	24.34	8.10	10.03	3.02	2.04	7.66	100.00

资料来源：财政部国库司：《2021 年财政收支情况》，2022 年 1 月 29 日，http://gks.mof.gov.cn/tongjishuju/202201/t20220128_3785692.htm，2022 年 12 月 1 日。

- ① 参见财政部：《关于 2021 年中央和地方预算执行情况与 2022 年中央和地方预算草案的报告——2022 年 3 月 5 日在第十三届全国人民代表大会第五次会议上》，《人民日报》2022 年 3 月 14 日，第 3 版。
- ② 具体包括关税、印花税、资源税、环境保护税、车船税、船舶吨税、烟叶税、契税、土地增值税、耕地占用税、城镇土地使用税等。

再看税收来源结构。从表 2 可以看到，2021 年，在中国全部税收收入中，由国有企业、集体企业、股份合作企业、股份公司、私营企业、涉外企业、其他企业等企业来源即各类企业法人缴纳的税收收入占比达到 91.9%。除此之外，来自居民个人缴纳的税收收入占比为 8.1%，不足 10%。企业法人来源收入与居民个人来源收入之比大致为 90:10。倘若剔除个体经济缴纳的带有企业法人来源性质的税收收入份额，则属于纯粹居民个人来源的收入占比在 8% 上下。企业法人来源收入与居民个人来源收入之比大致为 92:8。

表 2 中国税收来源结构 (2021)

纳税人类型	国有企业	集体企业	股份合作企业	股份公司	私营企业	涉外企业	个体经营	其他企业	全部税收收入
收入额 (亿元)	140883.81	748.04	460.86	90868.88	34882.98	29703.93	15291.38	2697.43	188737.31
占全部税收收入比重 (%)	7.46	0.40	0.25	48.15	18.48	15.73	8.10	1.43	100.00

注：表 2 与表 1 全部税收收入数额不同的原因在于，两者的统计口径有差异。表 2 未扣除出口退税，不含关税、耕地占用税、契税等。

资料来源：《中国税务年鉴》编委会编：《中国税务年鉴 2022》，北京：中国税务出版社，2022 年，第 469 页。

就税收收入结构而言，直接税收入与间接税收入失衡。就税收来源结构而言，企业法人来源收入与居民个人来源收入失衡。上述两个结构失衡，从总体上揭示了中国现行税收体系的三个显著特征。

其一，价格“通道”税。70%左右的税收收入源于间接税，意味着中国税收收入的绝大部分可作为价格的构成要素嵌入各种商品和要素的价格之中。也即是说，中国税收收入的绝大部分是通过价格渠道、在 GDP 初次分配环节实现的。

其二，企业“出口”税。70%左右的间接税加上 20%以上的企业所得税，90%以上的税收收入来自企业缴纳，意味着几乎所有的税收首先由企业承担。抛开企业法人缴纳的税收总要通过各种渠道转嫁之类的问题不论，至少就征纳环节的表象而言，中国的税收负担基本由企业纳税人独自挑起。

其三，难触“个人”税。只有 8%左右的税收收入源于居民个人缴纳，意味着中国税收同居民个人之间的对接渠道极其狭窄。除极少的场合以及在间接税的转嫁过程中充当负税人之外，广大的居民个人基本不直接负有纳税义务。也即是说，中国税收收入难以直接触碰到居民个人。

(二) 一个参照系：与 OECD 国家的比较

这种向间接税一边倒、几乎由企业法人“独挑”税收负担以及难以触碰居民个人的现行税收体系状态，同当今世界的通行税收体系差异颇大。

按照 OECD 发布的有关各国税收收入的税种构成情况（见表 3），2019 年，以

OECD 国家税收收入作为一个整体，来自一般流转税、特殊流转税和其他流转税等间接税收入的占比分别为 21.0%、9.5%和 5.0%，合计占比 35.5%。来自企业所得税、个人所得税和财产税等直接税收入的占比分别为 9.6%、23.5%和 5.5%，合计占比 38.6%。来自社会保险费的占比为 25.9%。

表 3 OECD 国家的税收收入结构

	税收占 GDP 比重	个人所得税	企业所得税	社会保险费	财产税	一般流转税	特殊流转税	其他
OECD 平均 (2019)	33.4%	23.5%	9.6%	25.9%	5.5%	21.0%	9.5%	5.0%
美国 (2020)	25.5%	41.1%	5.1%	24.8%	11.9%	8.0%	6.8%	2.3%
日本 (2019)	31.4%	18.8%	12.0%	41.1%	8.2%	13.2%	5.1%	1.6%
德国 (2020)	38.3%	27.0%	4.3%	39.7%	3.3%	17.2%	6.8%	1.7%
法国 (2020)	45.4%	21.0%	5.1%	32.7%	8.8%	17.2%	8.8%	6.4%
英国 (2020)	32.8%	28.9%	7.1%	20.9%	11.8%	20.2%	9.5%	1.6%
意大利 (2020)	42.9%	26.9%	4.9%	31.5%	5.7%	14.0%	9.2%	7.8%

资料来源：OECD Global Revenue Statistics Database, https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL.

考虑到中国现行税收体系并未包括社会保障税，基于同口径比较的需要，可以将社会保险费收入剔除，以不含社会保险费收入的 OECD 国家税收收入作为 100% 加以调整计算。其结果表明，2019 年来自一般流转税、特殊流转税和其他流转税等间接税收入的占比分别为 28.34%、12.82%和 6.75%，合计占比 47.91%。来自企业所得税、个人所得税和财产税等直接税收入的占比分别为 12.96%、31.71%和 7.42%，合计占比 52.09%。间接税和直接税收入之比大致为 48:52。倘若将间接税和企业所得税视作由企业缴纳，其余的个人所得税、财产税等税种视作由居民个人缴纳，那么，OECD 国家全部税收收入中，企业法人缴纳的税收收入和居民个人缴纳的税收收入之比大致为 61:39。对照 OECD 国家相对均衡的税收收入结构和税收来源结构，中国现行税收体系显然处于失衡状态。

(三) “短板” “弱项” 及其病因

若将现行税收体系与现代税收职能相对接，并置于推进国家治理体系现代化进程中加以考量，其“短板” “弱项” 以及深藏其后的病因立现。

第一，从“优化资源配置”的职能看，让作为引导资源配置方向的价格信号能够充分反映商品和要素市场的供求状况，无疑是实现资源配置优化的重要基础。70%左右的税收收入要作为价格的构成要素嵌入各种商品和要素的价格之中，在 GDP 初次分配环节实现，意味着中国税收同商品和要素价格之间高度关联。

如此高比例的税收通过价格“通道”加以实现，固然有利于保证政府取得收入

的及时、稳定和可靠性，但由于价格中的税收含量过高，难免干扰商品和要素价格形成机制。一方面，在确有推高价格水平之嫌的同时，导致价格信号“失真”。另一方面，政府把控制物价水平的意图和取得税收收入的需要搅在一起，两者之间难免发生碰撞。除此之外，由于中外税制结构的巨大差异，还会因嵌入价格之中的间接税“分量”不同而带来境内外商品和要素价格之间的“反差”或“倒挂”，成为引致国际贸易摩擦的一个重要原因。几相效应叠加导致资源配置格局在一定程度上被扭曲。

第二，从“维护市场统一”的职能看，让税收尽可能保持“中性”，不因税负水平差异过大而干扰企业经营决策，不因税负水平偏重而冲击企业营商环境，无疑是维护市场统一的重要基础。90%以上的税收收入源于企业法人缴纳，至少在“名义”上表明，中国的税收负担几乎全部集中于企业纳税人。^①

如此高比例的税收经由企业这个“出口”流入国库，固然有助于提升税收征管效率，但却令税收难脱“非中性”之弊。一方面，由于税收因素在企业经营决策中的分量过重，企业对于政府特别是地方政府实施的税收政策高度敏感，甚至相当多的企业将发展机会寄托于税收优惠。这不仅引发区域间的非正常税收竞争，而且导致区域性的税收优惠泛滥成灾，由此带来的市场冲击及其分割效应不容小觑。另一方面，由于企业税负水平与宏观税负水平高度近似，在企业税负约等于宏观税负的背景下，即便中国的宏观税负并非处于当今世界的偏高状态，即便税收在经过一系列的转嫁过程后最终将找到其归宿，中国企业所承担的税负高于国际一般水平，是可以观察到的一个基本税情。几相效应叠加，企业决策因此而受到干扰，企业营商环境因此而受到冲击，甚至市场统一因此而遭遇障碍。

第三，从“促进社会公平”的职能看，让税收在调节居民收入分配、缩小贫富差距方面有所作为，无疑要建立在税收与居民个人之间拥有通畅对接渠道、可以在规范收入分配秩序和规范财富积累机制方面发挥应有作用的基础上。^②

但这也正是中国现行税收体系的“软肋”所在。一方面，只有大约8%的税收收入直接源于居民个人，且几乎没有任何向居民个人直接征收的财产税，意味着中国税收与居民个人之间的对接渠道相当狭窄，基本只触及收入流量，难以伸展至财产存量。由此，政府运用税收手段调节居民收入分配差距，特别是调节包括收入流量和财产存量在内的贫富差距，便会在很大程度上陷于“空谈”状态。现时中国的基尼系数之所以税前税后差距微小，其原因就在于此。另一方面，70%左右的税收收入源于间接税，意味着这部分税收是可以转嫁的。倘若将所有的转嫁形式考虑在

① 这里使用“名义”字眼，是因为税收负担存在转嫁的可能，名义上的税收负担经过一系列转嫁过程，其归宿具有不确定性。故而，纳税人不等于负税人。

② “规范收入分配秩序”和“规范财富积累机制”是党的二十大报告围绕完善分配制度作出的全新表述。

内，占全部税收收入近四分之一且在理论上属于直接税类的企业所得税，亦存在着转嫁的可能性。由于税收归宿在整体上具有高度不确定性，无论增税还是减税，锁定特定的居民群体实行“定向调节”，让税收的归宿有所把握，目前还是一个难以企及的事情。

第四，从有利于“实现国家长治久安”看，面对社会主要矛盾的深刻变化，顺应人民公平意识、民主意识和权利意识不断增强的趋势，满足人民日益增长的包括物质和精神两个方面的美好生活需要，将税收公平正义作为一个重要考量融入税收制度设计棋盘，让税收负担分配建立在公平正义的基础上，无疑是保证社会和谐稳定、实现国家长治久安的重要前提。^①

这恰是中国现行税收体系的另一个“软肋”所在。一方面，向间接税一边倒的现行税收体系，意味着中国税收负担分配的主要依据，事实上驻足于消费因素而尚未扩展至收入和财产。以消费作为税收负担的主要分配依据，说明中国税收具有浓重的“累退税”色彩。另一方面，难以直接触碰居民个人的现行税收体系，意味着中国税收负担分配的主要着眼点，事实上停留于企业法人层面而未深入居民个人。以法人性质的企业作为税收负担分配的主要着眼点，说明中国税收围绕公平正义的考量还是相对粗犷的。逐步降低税收的累退性而相应提升税收的累进性，将税收负担分配进一步落实到居民个人，全面联系社会成员的消费、收入和财产状况，在企业法人和居民个人两个层面讨论税收公平正义问题，我们还有不少事情要做。

（四）实质是税收职能结构失衡

一旦以现代税收职能去评估中国现行税收体系，其诸多方面的职能“短板”“弱项”便会一下子暴露出来。这些职能之所以成为“短板”“弱项”，根本原因就在于，在现行税收体系中找不到可与履行这些职能相对应的税种或税类：或是相关税种或税类“缺失”——现行税收体系中尚无相关税种或税类，致使现代税收职能缺乏应有的支撑；或是相关税种或税类“体弱”——现行税收体系中虽有相关税种或税类，但其所占比重偏低或自身机能偏弱，尚不足以支撑现代税收职能。

引申一步说，现行税收体系下的税收职能格局，仍在很大程度上向组织收入这一传统职能倾斜。如此的税收，当然不能称之为现代税收。如此的税收职能格局，当然不能称之为现代税收职能格局。告别这种相对单一的税收职能局限而构筑起相对健全的现代税收职能格局，正是建立现代税收制度的出发点和归宿。

^① 在《习近平新时代中国特色社会主义思想学习纲要》中有这样一段话：“要把促进社会公平正义、增进人民福祉作为一面镜子，审视我们各方面体制机制和政策规定，哪里有不符合社会公平正义的问题，哪里就需要改革；哪个领域哪个环节问题突出，哪个领域哪个环节就是改革的重点。”参见中共中央宣传部：《习近平新时代中国特色社会主义思想学习纲要》，第85页。

结论4:在税制结构失衡表象的背后,实质是现代税收职能的“短板”“弱项”。事情表现在税收制度的结构失衡上,问题的要害存在于税收职能的结构失衡之中。结构问题而非总量问题,系中国现行税收体系的突出矛盾。

这是一个非常重要的判断。它意味着,对于建立现代税收制度而言,无论是目标定位还是方向定位,都要聚焦于结构失衡这个突出矛盾而展开,都须围绕着结构优化这一根本途径而推进。

三、结构失衡问题的凸显

从现行税收体系的结构失衡到现代税收职能的“短板”“弱项”,当找准结构失衡这一建立现代税收制度的根本聚焦点之后,如下的问题便接踵而至:对于中国现行税收体系而言,结构失衡并非新矛盾、新问题,它为何会在进入中国特色社会主义新时代、全面建设社会主义现代化国家新征程的中国迅速凸显出来?

(一) 一系列历史性变化

这显然要从新时代新征程所发生的一系列历史性变化中去找寻答案。

首先,随着社会主要矛盾的转变,新时代人民对于更高层次、更广范围的美好生活需要,虽然涵盖了物质和精神两个层面,但重点拓展且成为重心的更多是精神层面——对于民主、法治、公平、正义、安全、环境等方面的要求日益增长。这其中,就包括了人民对于税收公平正义的要求,也当然要通过人民税收公平意识、税收民主意识和税收权利意识的不断增强而体现出来。

从满足人民美好生活需要的高度定位税收,将税收公平正义作为一面镜子而同破解发展不平衡不充分的问题紧密对接,全面审视现行税收制度和政策规定,便会从中发现其“短板”“弱项”,并使之成为税收制度建设的突破口。无论是对税收公平正义要求的日益增长,还是税收制度建设的不平衡不充分,都牵涉到税收制度结构平衡与否的考量,也都要落实落地于现代税收职能格局的构筑。

其次,随着经济发展阶段的变化,在从“有没有”“有多少”向“好不好”“优不优”的转变中,当然包括从关注税收收入规模和增速向关注税收收入质量和效益的转变。高质量发展阶段衡量税收收入质量和效益的一个重要标尺,就是各项现代税收职能的实现。在推动经济发展质量变革、效率变革、动力变革的进程中,当然包括税收制度变革。

高质量发展阶段税收制度变革的核心内容,在于税收制度结构的改变。无论是对税收收入质量和效益的关注,还是高质量发展阶段税收制度变革的推动,都不免涉及税收制度运行效果的评价,也都要落实落地于现代税收职能格局的构筑。

最后,随着我国进入全面深化改革新时期,以推进国家治理体系和治理能力现

代化为总目标的全面深化改革，当然包括税收制度改革。其中的一个重要维度，就是推进税收治理体系和治理能力现代化（或可简称为“税收治理现代化”）。

以制度建设为重心、制度建设分量更重的全面深化改革，当然要强化改革的系统性、整体性和协同性。其中就包括税收制度改革与其他方面制度改革的协同配合。相应地，税收领域建章立制、构建体系的任务也更趋重要。无论是税收治理体系和治理能力现代化的推进，还是税收领域建章立制、构建体系任务的完成，都要通过税收治理效能的提升而体现出来，最终也都要落实落地于现代税收职能格局的构筑。

诸如此类的变化，肯定不限于上述所列。但这三个方面可能是最基本、最深沉、最持久的。所有这些变化的聚焦点，都在于现行税收体系的结构失衡，均凸显了以结构优化行动构筑现代税收职能格局的重要性和紧迫性。

（二）对于税收负担的关注和敏感

2013年是党的十八届三中全会召开、建立现代税收制度行动正式开启的年份，以当年一般公共预算收入达到12.9万亿元的规模计，^①中国进入了人均万元税负时代。这一中国税收发展史上重大里程碑事件的到来，叠加社会主要矛盾的变化，使得广大人民与税收之间的关系，特别是与税收负担之间的关系，较以往更为具体而清晰。这表明，进入新时代新征程以来的一系列历史性变化，前所未有地拉近了百姓生活与国家税收之间的距离，也前所未有地推高了人们对于税收负担问题的关注度和敏感度。

人们对于税收公平正义的要求越是强烈，由现行税收体系结构失衡和税收职能结构失衡所导致的税负分配格局失衡就越是突出，现行税收体系无力承载现代税收职能的矛盾也就越引人瞩目。

（三）现代税收理念、思想和战略

从人们对于税收公平正义的追求到更多关注税收质量和效益，再到税收治理体系和治理能力现代化的推进，透过这些变化，可以清晰地看到一个基本事实：中国税收发展的环境、条件、任务、要求变了，税收制度建设的理念、思想和战略也得跟着变。

结论5：能够契合现代税收制度要求的，是现代税收理念、思想和战略而非传统税收理念、思想和战略。只有采用现代税收理念、思想和战略讨论现代税收制度，才可能不落俗套，才可能跟上时代进程，才可能作出与时俱进的准确判断。

^① 参见财政部国库司：《2013年财政收支情况》，2014年1月23日，http://gks.mof.gov.cn/tongjishuju/201401/t20140123_1038541.htm，2022年12月1日。

这意味着，只有以促进社会公平正义、增进人民福祉为出发点和落脚点，^①着力于税制结构优化调整，让相对单一的组织收入职能“迁就”现代税收职能，才是新时代新征程应当坚持的税收制度建设正确方向。

由此，结构失衡这一深藏在现行税收体系身上的“痼疾”便到了必须提上日程、动手解决之时。正是在这样的背景下，以党的十八届三中全会做出建立现代财税体制的系统部署为契机，主要针对结构失衡问题而展开的一系列涉及税制结构优化调整、旨在实现现代税收职能的税制改革操作，便得以正式启动。

四、从税制结构看税收文明

税制结构问题在税收制度建设中的分量如此之重、意义如此之大，有必要对其做更深层次的讨论。

（一）税制结构差异不等于税负水平差异

税收的基本理论告诉我们，以各个税种收入在全部税收收入中所占比重的不同加以区分，可以将所占比重较高的税种称为主体税种，其他的则为辅助税种。不同国家税制结构的差异，往往集中体现为主体税种的不同。OECD 国家税制结构多以直接税为主体税种，中国现行税制结构则以间接税为主体税种。那么，中外税制结构在主体税种上的差异，究竟代表或意味着什么？

必须明确指出，税制结构的差异并不必然代表税负水平的差异。税制结构与税负水平之间并无直接关联。其一，市场经济体制运行的基本原理表明，政府收入规模决定于政府支出规模，政府支出规模又决定于政府职能格局。这一逻辑线条在理论上被概括为“以支定收”。作为政府收入的基本来源，税收收入规模的大小，在根本上由市场经济体制所决定的政府职能格局以及为履行政府职能所需花费的政府支出规模决定。其二，在“以支定收”的条件下，税收收入规模实质是一个既定的量。税制结构的设计，只能从这一前提出发而难以改变这一前提。其三，在当今世界，既可以找到税负水平近似但税制结构不同甚至差别很大的例子，也可以找到税制结构趋同但税负水平不同甚至迥然相异的例子，但绝对找不到税负水平和税制结构同时近似或趋同的例子。

换言之，中国与 OECD 国家在税负水平上的差异，并非源于税制结构的不同。税制结构决定不了税负水平反而须根据税负水平来设计。

^① 参见《中共中央关于党的百年奋斗重大成就和历史经验的决议》，北京：人民出版社，2021 年，第 37 页。

（二）税制结构的基本功能

如果把税负水平视作一个天花板，在税收收入规模既定的前提下考虑税制结构，就可以发现，税制结构所能解决的问题包括：征什么税？以怎样的税种组合把该征的税如数征上来？这意味着税制结构的作用，主要是以制度安排的形式把既定的税收收入规模分解并落实到各个税种上。

不同的税种总要针对不同的纳税人去征收，不同税种的负担总要落在不同的纳税人身上，不同的税种组合总会导致不同的税负分配格局。这又意味着税制结构的作用，无非是通过征什么税、实施什么样的税种组合的选择，将既定的税收负担分解并落实于相关纳税人身上。

再进一步，选择什么样的主体税种，实际上就是选择以什么因素作为税负分配的主要线索或标准：以间接税为主体税种，意味着这个国家、这一历史时期或这一发展阶段的税收负担主要按社会成员的消费支出状况来分配；以所得税为主体税种，意味着这个国家、这一历史时期或这一发展阶段的税收负担主要按社会成员的获取收入状况来分配；以财产税为主体税种，则意味着这个国家、这一历史时期或这一发展阶段的税收负担主要按社会成员的财产拥有状况来分配。

同理，由主体税种加上其他辅助税种组合而成的现代税收体系，意味着当今世界的税负分配线索或标准不是单一的，而是多重的。在由多个税种构成的复税制格局中，不同税种所扮演的主次角色差异，分别决定着各自所代表的因素在税负分配中的分量。不同税种在全部税收收入中所占的比重，直接决定着其分别所代表的因素对于税负分配影响度的差异。这也意味着，在征收不同种税、实施不同税种组合的税制结构选择背后，深藏的是不同国家、不同历史时期或不同发展阶段的税负分配取向及其结构。

结论 6：从根本上来说，税制结构的基本功能在于决定税收负担的分配。因而，税制结构也就是税收负担的分配结构。引申一步，税制结构均衡意味着税负分配结构均衡，税制结构失衡必然导致税负分配结构失衡。

（三）对税负分配公平正义的不懈追求

倘若以主体税种作为基本标识，在人类社会发展史上，税制结构的变迁大致经历了三个阶段：由简单、原始的直接税到间接税，再到发达的直接税。那么，到底有哪些因素支撑着这一演变规律？

一国税制结构的设计和变化，当然与其所执行、贯彻的税收政策和原则直接相关。对于不同国家、不同历史时期或不同发展阶段的税收政策和原则，固然可归结为包括生产力发展状况、经济社会体制、政府管理水平等经济和非经济因素的作用与影响，但这些因素毕竟存在于人类社会发展的所有阶段。除此之外，有无更为根

本性的因素贯穿始终？或者，透过或通过这些因素，有无更深层次的因素折射出来？

认识到税制结构的基本功能在于税收负担的分配，可以看到，无论是发生在什么时期、什么领域和什么环节的分配，也无论是基于什么目的和什么背景、对什么内容进行的分配，人类的追求总可以用公平正义来归结。这是贯穿人类社会发 展始终、与人类社会发 展如影随形的历史规律。税收负担的分配自然也不例外。

结论 7：支撑人类社会税制结构演变规律的基本因素是人们对于税负分配公平正义的不懈追求，而不是其他别的什么东西。

从这个意义上讲，客观经济社会条件对于税制结构格局所形成的制约，主要表现为对于税负分配公平正义实现程度的制约。人类社会税制结构的变迁过程，集中体现于税负分配公平正义实现程度的进步和提升。

（四）税负分配的不同选择

不妨以事例来说明这一过程。假定在一个由 10 位纳税人组成的社会中，每年发生的公共服务费用是 10 万元，即在这个由 10 位纳税人组成的社会中要征税 10 万元。宏观税负水平或税收收入规模是既定的，但如何将这 10 万元税收分配给 10 位纳税人，可以有不同的选择。

第一种选择，按人头平均分配，即每人缴税 1 万元，加总之后恰好 10 万元。这近似税制结构变迁的第一阶段——简单、原始的直接税。

第二种选择，按消费比例分配，即将 10 万元按照每人的消费支出额分别占 10 人消费支出总额的比重数字加以分配，分配之后也恰好是 10 万元。这近似税制结构变迁的第二阶段——间接税。

第三种选择，按收入或财产比例分配，即将 10 万元按照每人所获取的收入分别占 10 人获取总收入额的比重数字加以分配，或按照每人所拥有的财产分别占 10 人拥有财产总额的比重数字加以分配。这近似税制结构变迁的第三阶段——发达的直接税。

上述三种选择所代表的税负分配公平正义程度当然有所不同。简单、原始的直接税如人头税，尽管征收简便明了、富有效率，但忽略了不同纳税人对于公共服务的受益程度差异和支付能力差异。因而，在这样一种貌似“平均”的表象下，不仅谈不到公平和公正，甚至有“野蛮”之嫌。

间接税的分配办法如流转税，虽然给予纳税人一定的选择空间——消费多者多缴税，消费少者少缴税，零消费者零缴税，但考虑到不同纳税人对于公共服务的受益程度差异和支付能力差异，特别是支付能力不同的纳税人的消费支出不仅不会与其支付能力呈现相同或类似的比例，反而可能形成“累退”现象——支付能力高的纳税人所缴纳的税收与其支付能力成反比关系。加之易于转嫁的间接税意味着其税收归宿具有高度不确定性，因而在某种意义上，这种表面上的公平、公正掩盖着事

实上的不公平、不公正。

发达的直接税如个人所得税和财产税，虽然相对复杂，征收效率偏低，但覆盖了不同纳税人对于公共服务的受益程度差异——获取的收入越多或拥有的财产越多，其所享受的公共服务往往越多。同时还引入了不同纳税人的支付能力差异——支付能力越高，其所应缴纳的税收也就越多。因而，在上述三种分配办法中，它的公平正义程度最高。

（五）现代税收文明集中体现于税收公平正义

注意到人类对于公平正义的追求是社会进步的一种重要推动力，再注意到社会进步的状态常常用社会文明程度加以标识，上述这种表现在税负分配问题上的公平正义程度差异，不仅代表着经济社会的不同发展水平，更代表着税收文明的不同发展水平。

所谓现代税收文明，集中体现在税收的公平正义上。所谓税收的公平正义，归根结底就是税负分配的公平正义。而实现税负分配的公平正义，主要靠发达的直接税而非间接税。虽然直接税在全部税收收入中的比重并非越大越好，但其所占比重在相当程度上代表了人类社会税收文明的发展水平。由此进一步推论，支撑和推动税制结构变迁的基本因素，在于人类社会对于税负公平正义的不懈追求。

结论 8：由简单、原始的直接税到间接税再到发达的直接税这一人类社会税制结构的变迁过程，既是人类社会税制结构的优化进程，也是人类社会税收文明水平的进步和提升进程。

五、优化税制结构的路径选择

从税制结构失衡导致税收职能结构失衡，到因税制结构失衡和税收职能结构失衡导致税负分配结构失衡，再到集中体现于税收公平正义上的现代税收文明，建立现代税收制度须抓住税负分配格局调整这一根本线索，通过税制结构优化打造现代税收体系，从而将现代税收职能落到实处。

那么，立足当下中国的国情、税情以及全面建设社会主义现代化国家的目标任务，有必要优化税制结构的路径选择。

（一）以“稳定税负”为约束条件

以税制结构优化而非税收总量增减为根本途径，其暗含的基本逻辑是，这一结构性矫正操作无须涉及宏观税负水平的变化——可以也应当在保持宏观税负水平基本稳定的前提下进行。

得益于长达 20 多年的中国税收收入规模快速增长，2021 年全国一般公共预算

收入占 GDP 的比重已升至 17.71%。^① 而一般公共预算收入并非政府收入的全部, 再加上全国政府性基金预算收入、全国社会保险基金预算收入和全国国有资本经营预算收入并剔除其中的重复计算部分, 2021 年全部政府收入占 GDP 的比重为 32.98%。两种不同口径的宏观税负水平, 固然各有侧重, 也反映了人们在宏观税负水平上的认识差异, 但共识度较高、更契合实际且可用作国际比较分析的, 显然是后一种口径。^②

以 32.98% 而论, 注意到这是经过连续几年较大规模减税降费之后的宏观税负水平, 再注意到税费负担重依然是当前困扰、阻碍市场主体特别是中小微企业和个体工商户发展的因素之一, 警惕、防止税费负担反弹仍旧是推进良好营商环境建设的一个重要考量。并且, 注意到 2019 年按 OECD 成员国非加权平均值计算的宏观税负水平 (包含社会保障税) 为 33.4% (见表 3), 这一水平较 2007 年的 35.1% 下降了 1.7 个百分点。^③ 几相叠加可知, 当前中国的宏观税负水平已属高位, 并无更多调增的空间。

另一个考量在于, 宏观税负水平的削减须以政府支出规模的相应压缩为前提。无论在当前的中国, 还是在当前的世界, 或者, 无论是历史上的中国, 还是历史上的世界, 除战争和特大自然灾害过后之类的特殊情形外, 几乎没有总体上成功压缩政府支出规模的先例。^④ 2021 年全国一般公共预算支出占 GDP 的比重 21.54%。一般公共预算支出并非政府支出的全部, 再加上全国政府性基金预算支出、全国社会保险基金预算支出和全国国有资本经营预算支出并剔除其中的重复计算部分, 全口径政府支出占 GDP 的比重为 39.39%。虽然两种口径的侧重点有所不同, 但能够全面而真实地反映当前中国政府支出规模以及整个资源配置状况的口径, 当属后者。

以 39.39% 而论, 只要这个比重降不下来, 或者, 只要不打算以增列财政赤字、增发国债或地方债为代价去实施减税降费, 那么, 当前中国宏观税负水平进一步调减的余地不大。

事实上, 从党的十八届三中全会到十九届四中、五中全会, 再到党的二十大以及《中华人民共和国国民经济和社会发展第十四个五年规划和 2035 年远景目标纲

① 笔者根据财政部《2021 年财政收支情况》计算。

② 在财政理论界的讨论中, 实际上还有另一种口径——税收收入占 GDP 的比重。但鉴于税收收入不过是财政收入或政府收入的一种形式, 在来源于 GDP、作为弥补财政支出或政府支出的财源这一点上与其他财政收入或政府收入形式并无本质差异, 事实上各种财政收入或政府收入形式之间往往此消彼长、互为条件, 笔者始终认为, 在宏观税负水平的测度问题上, 税收收入占 GDP 的比重数字缺乏比较意义。

③ 参见张斌:《税制变迁研究》, 北京: 中国社会科学出版社, 2014 年, 第 156 页。

④ 关于这个问题的系统分析, 参见高培勇:《财政收入规模的不断增长是人类社会发展的一般规律》,《中国财经报》1997 年 8 月 26 日。

要》，围绕建立现代税收制度的一系列部署，都是以“稳定税负”作为约束条件、在保持宏观税负水平基本稳定的前提下作出的。^①全面建设社会主义现代化国家新征程的宏观税负水平，显然要按照这一前提来把握。

（二）以“补短板、强弱项”为着力点

认识到“优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平和实现国家长治久安”均系现代税收不可或缺的基本职能，同时注意到税制结构和税收职能之间实际存在的因果关系，显然可以将优化税制结构的着力点锁定于“补短板、强弱项”。如同在交给某人一项特殊任务时，必须同时为其配备完成特殊任务的适用工具一样，现代税收制度建设须立足于围绕履行现代税收职能“配备”适用工具——打造现代税收体系。其间的要害处和关键点在于，如何通过税制结构优化“补足”现代税收职能“短板”、“强化”现代税收职能“弱项”？

结论 9：“补足”现代税收职能“短板”、“强化”现代税收职能“弱项”，实质上就是“补足”和“强化”现行税收体系中属于“缺失”或“体弱”状态的相关税种或税类。

这可以具体分为两种不同情形。其一，针对“缺失”而开征相关税种或税类，“补足”现代税收职能的支撑点。其二，针对“体弱”而提高相关税种或税类比重并辅之以健全机能措施，“强化”现代税收职能的支撑力。

基于前述分析，既然税制结构失衡集中体现在税收收入结构和税收来源结构两个方面，且价格“通道”税、企业“出口”税和难触“个人”税构成了中国现行税收体系的三个显著特征，那么，瞄准上述两个结构和三个显著特征，有针对性地采取结构性矫正举措，逐步变税制结构失衡为税制结构均衡，使之成为职能健全的现代税收体系，便是优化税制结构的不二选择。

（三）以“此减彼增”为行动路线

一旦确定以“稳定税负”作为天花板，旨在“补短板、强弱项”的结构性矫正操作，实施层面就自然演化为现行税收体系内部不同税种、不同税类之间的“此减彼增”问题。

既然现行税收收入结构的失衡主要表现为向间接税一边倒，那么，应当“减”的是间接税而非直接税，应当“增”的是直接税而非间接税。

既然现行税收来源结构的失衡主要表现为由企业“独挑”税收负担，那么，应

^① 在《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中的相关提法是，“必须完善立法、明确事权、改革税制、稳定税负、透明预算、提高效率”。参见《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》，第 19 页。

当“减”的是企业缴纳的税而非居民个人缴纳的税，应当“增”的是居民个人缴纳的税而非企业缴纳的税。

既然价格“通道”税、企业“出口”税和难触“个人”税分别构成了现行税收体系的三个显著特征，那么，应当“减”的是通过价格渠道实现的税、经由企业之手缴纳的税，应当“增”的是可直接触及居民个人的税。

既然实现税负分配的公平正义主要靠发达的直接税而非间接税，现代税收文明又同直接税占全部税收收入比重正相关，那么，应当“减”的是间接税而非直接税，应当“增”的是直接税而非间接税。

由此，优化税制结构的行动路线可以相应确定为：（1）逐步降低间接税的税收收入比重，同时相应提高直接税的税收收入比重，从而变向间接税一边倒为间接税与直接税相兼容。（2）逐步降低企业缴纳的税收收入比重，同时相应提高居民个人缴纳的税收收入比重，从而变基本上由企业“独挑”税负为由企业和居民个人“分担”税负。引申一步，鉴于提高直接税比重即是提高居民个人缴纳的税收比重，提高居民个人缴纳的税收收入比重也就是提高直接税比重，两者统一于增加直接税，上述的行动路线，可简化为“减间接税、增直接税”。

结论 10：当下中国的税制结构失衡，主要体现为间接税和直接税之间的结构失衡。在保持宏观税负水平基本稳定的前提下“补足”和“强化”现代税收职能“短板”“弱项”，主要是“补足”和“强化”现行税收体系中处于“缺失”或“体弱”状态的直接税“短板”“弱项”。

六、逐步提高直接税比重

（一）一个极其突出的税情

直接税占全部税收收入的比重过低，是当下中国面临的一个极其突出的税情。税制结构失衡，特别是在直接税收入和间接税收入之间、企业法人来源收入和居民个人来源收入之间呈现出颇不均衡的矛盾现象，盖因直接税比重过低之故。

仅从税收体系层面分析，导致直接税比重过低的原因可概括为两种。其一，财产税类相关税种“缺失”。在中国现行税收体系中，尚无处于存量层面、针对居民个人征收的财产税。^①如作为特种财产税的房地产税和作为财产转让税的遗产和赠与税，在表 1 中属于“空白”之地。其二，所得税类相关税种“体弱”。在中国现行税

^① 既有的房产税和城市房地产税，尽管在名义上可归为财产税，但其设定的纳税人并非着眼于居民个人。以传统意义上的“单位”作为基本纳税人的这两个税种，自然不属于直接税。

收体系中，虽有处于流量层面、针对居民个人征收的个人所得税，但其在全部税收收入中的占比偏低。2021年，个人所得税收入的占比只有8.1%。受制于份额的偏低，其发挥作用的力度和空间当然有限。

至于同样属于所得税类、占比24.34%的企业所得税，虽在理论上纳入直接税系列，也是由企业直接缴纳，但倘若操用严格的直接税定义，以税负最终能否转嫁为判定标准，就会发现其归宿具有相当的不确定性。作为市场主体，在企业经营业务流程中，它既有“上家”——如原材料供应商和生产要素提供者，也有“下家”——产品和服务购买者或消费者。站在企业立场上看，它所缴纳的包括企业所得税在内的所有税收，其实都有可能转嫁出去。有所不同的是向前转嫁给它的“上家”，还是向后转嫁给它的“下家”。在极端情形下，也不排除以减少股东权益的办法转嫁给它的股东。

当然，相较而言，在实际转嫁过程中，流转税的转嫁相对容易，企业所得税的转嫁相对困难，且转嫁的程度最终取决于其所获得的生产要素以及所生产或提供的商品和服务的供求状况。但是，就其可以转嫁、归宿并不确定这点而言，它与间接税并无实质不同。因而，只要存在转嫁的可能，只要其归宿具有不确定性，它就不能算作完全意义上的直接税。这一事实清晰指出了当下中国税制结构失衡的要害所在、关键所在。

结论 11：在中国现行税收体系中，直接税的“缺失”与“体弱”相交织叠加企业所得税归宿的不确定性，是直接税比重过低这一矛盾现象始终凸显、致使现代税收职能难以落实落地的基本成因。

联系关于优化税制结构路径选择的分析，亦不难认定，完全意义上的直接税，包括以居民个人为纳税人、由居民个人缴纳的所得课税和财产课税。

结论 12：增加直接税、提高直接税比重，就是增加居民个人缴纳的税收，提高居民个人缴纳的税收收入占全部税收收入的比重。

（二）最重要、最具核心意义的方面

在涉及税制结构失衡的间接税和直接税这一矛盾中，矛盾的主要方面在于直接税。在涉及税制结构优化的调增和调减这一结构性矫正关联行动中，重心在于调增直接税。直接税系列中的财产税类和所得税类及其项下的房地产税、遗产和赠与税以及个人所得税，恰好是现行税制体系中属于“缺失”或“体弱”状态的税种或税类，也恰好是亟待“补足”和“强化”的现代税收职能支撑点和支撑力，亦恰好是须落实于居民个人层面、以居民个人为纳税人的税收。

之所以如此强调“补足”尚在“缺失”状态的财产税类及其项下的房地产税、遗产和赠与税，是因为不同群体的贫富差距往往通过流量和存量两个层面表现出来，且存量具有基础性，在相当程度上决定着流量。面对存量因素在贫富差距形成中的

影响和作用日渐加大，倘若不能尽快结束财产保有层面的“无税”状态，不仅在税制设计层面谈不到税负分配的公平正义，而且在税收调节层面也至多触及流量，而不能延伸至存量。或者，至多触及皮毛，而不能牵动筋骨。显然，这样的税制设计和税收调节，绝对在不可漠视、必须矫正的问题清单之列。所以，通过开征房地产税、遗产和赠与税等一系列财产税类税种，“补足”直接税“短板”，进而“补足”现代税收职能的支撑点，其意义不言而喻。

之所以如此强调“强化”尚处“体弱”状态的所得税类项下的个人所得税，是因为在很长的历史时期内，中国的个人所得税实行分类计征制——将个人所得划分为若干类别，分别就不同类别所得征税，甚至对不同类别所得分别适用不同的税制规定。这固然便于征收管理，也可以起到一些调节作用。但是，随着收入来源日趋多元化，这种个人所得税的税制设计及其所能实现的税收调节，越看越不全面，甚至可能挂一漏万。人与人之间的收入差距，是在加总求和所有来源、所有项目收入的基础上的综合收入差距，而非某一或某几个类别上的收入差距。让高收入者比低收入者多纳税并以此调节居民之间的收入分配差距，就要实行综合所得税制——以个人申报为基础，将其所有的所得综合在一起，按照统一的税制，一并计税。所以，通过改分类计征制为综合计征制，建立“综合与分类相结合”的个人所得税制度，“强化”直接税“弱项”，进而“强化”现代税收职能的支撑力，其意义不言而喻。

其实，直接税比重过低，其系列中的财产税类和所得税类及其项下的房地产税、遗产和赠与税和个人所得税的“缺失”和“体弱”，都并非新矛盾、新问题，而系由来已久的老矛盾、老问题。这里将其视为税制结构失衡的要害，进而将调增直接税界定为税制结构优化行动的重心，原因无非有三。

其一，在进入全面建设社会主义现代化国家新征程的中国，随着税收环境、条件的变化，围绕直接税的矛盾和问题迅速凸显，已经演化为不解决好便难以继续前行的突出矛盾和突出问题。

其二，在进入全面建设社会主义现代化国家新征程的中国，随着税收要求和赋予税收任务的变化，以往想不到或不敢想的涉及直接税的行动事项，现在要想到、要敢想了。以往因视野和条件所限摆不上议事日程的涉及直接税的行动事项，现在必须摆上议事日程了。

其三，在进入全面建设社会主义现代化国家新征程的中国，随着贫富差距拉大和扎实推进共同富裕要求的日渐凸显，全面规范收入分配机制和财富积累机制，构建初次分配、再分配、三次分配协调配套的基础性制度安排，已经到了刻不容缓的地步。无论哪一环节的分配、哪一分配环节的基础性制度安排，都必须涉及直接税这一重头戏。

结论 13：将现代税收职能落实落地，真正体现税收公平正义，就要深入居民个

人层面，就要不遗余力地推进着眼于“逐步提高直接税比重”的直接税建设。增加直接税是新发展阶段税制结构优化行动的最重要、最具核心意义的方面。

（三）取循序渐进之策

开征房地产税、遗产和赠与税等一系列财产税类税种，在中国属于“平地起高楼”，意味着从“零”起步。不论具体的税收制度安排如何，也不论采取怎样的征收管理办法，甚至不论是否同时伴随有整合现行流转环节房地产税费的操作，从总体上看，它们的开征绝对是一种增税而非减税措施，也绝对是落实落地于居民个人而非企业层面的增税措施。

改分类计征制为综合计征制，以建立“综合与分类相结合”个人所得税制度为起点，直至对全部个人所得实行综合计征制，不仅意味着适用超额累进税率的征税所得规模相应扩大，而且会伴随有适用税率级次的相应“爬升”。因而，无论从哪个方面看，在超额累进税率的框架下，对个人所得税收入规模而言，这都是一种增税而非减税效应，也都是一种发生在居民个人而非企业身上的增税效应。

毫无疑问，在人类社会税收发展史上，举凡涉及增税取向的操作，特别是涉及居民个人层面、以居民个人为纳税人的增税操作，从来都是一件困难的事情。立足于中国的现实国情和基本税情，上述直接税的增加不可一蹴而就，只能循序渐进地推进。令人欣慰的是，从“逐步提高直接税比重”到“完善直接税制度并逐步提高其比重”，到“优化税制结构，适当提高直接税比重”，再到“健全直接税体系，适当提高直接税比重”，^①透过党的十八届三中全会，十九届四中、五中全会以及《中华人民共和国国民经济和社会发展第十四个五年规划和 2035 年远景目标纲要》这些特定文字的表述，恰好折射出这样一种战略意图。

——既然是“逐步”而非一蹴而就，那就意味着，提高直接税比重应是一个循序渐进的过程。

——既然是“适当”而非明确具体指标，那就意味着，提高直接税比重应是一个积极而稳妥的过程。

——既然对于“提高”所界定的只是行动走向而非时间表，那就意味着，提高直接税比重的关键在于路子走对、方向选准，而不在前行步子快慢。

既要循序渐进，又不设定目标值、时间表，在增加直接税、提高直接税比重行动上的理性思维，由此便清晰可见。

〔责任编辑：张天悦〕

^① 《中华人民共和国国民经济和社会发展第十四个五年规划和 2035 年远景目标纲要》，北京：人民出版社，2021 年，第 62 页。