

世界各国税制结构变化趋向及思考^{*}

樊丽明 李昕凝

内容提要：进入21世纪以来，世界各国税制结构变动呈现出一些新特征。本文分别分析了发达国家、发展中国家税制结构变化的特点及原因，认为，发达国家税制结构变化主要受经济波动的影响，而发展中国家的税制结构变化则主要源于各国税制改革的推行及征管条件的完善。因此，我国应坚持“双主体”税制结构的优化方向，以简化税制、降低税率为途径，以进一步提高征管水平为保障，协调推进各税种改革，充分发挥税制功能。

关键词：税制结构 税制改革 “双主体”

一、发达国家税制结构变化趋向
发达国家税制结构多以直接税为主体、间接税为补充。进入21世纪以来，发达国家（以OECD成员国为代表）税制结构变化情况如表1所示。从税类结构看，所得税仍是最主要的税收来源，占税收收入比重60%以上；货物与劳务税比重较低，

表1 2000~2012年OECD成员国税收入比重 单位：%

年度	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
所得税类	60.6	60.9	60.4	60.2	60.1	60.5	61.1	61.5	61.8	61.2	60.6	60.8	60.9
个人所得税	25.3	25.8	24.9	24.5	24.1	23.9	4	24.6	24.8	24.7	23.8	24.1	24.9
公司所得税	9.6	8.9	8.9	8.9	9.4	10.1	10.5	10.6	10	8.4	8.5	8.7	8.5
社会保障税	24.6	25.3	25.6	25.7	25.5	25.1	24.8	24.6	25.4	26.6	26.5	26.2	26.9
货物与劳务税类	33	32.7	33.2	33.4	33.5	33.2	32.5	32	32.1	32.5	33.1	32.9	32.7
增值税	19	19	19.4	19.5	19.5	19.5	19.2	19	19	19.2	19.8	19.1	19.4
消费税	8.5	8.5	8.8	8.8	8.7	8.4	7.9	7.8	7.6	8	8.1	7.9	7.8
关税	1.1	0.9	0.8	0.8	0.6	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.4
财产税类	5.5	5.4	5.5	5.5	5.5	5.6	5.6	5.6	5.4	5.5	5.5	5.4	5.5
资源环境税类	7.5	7.6	7.7	7.5	7.4	7.2	6.8	6.8	6.4	6.8	6.9	6.6	6.6

资料来源：根据OECD database数据整理计算。

注1：由于数据缺失，2012年数据不含澳大利亚、日本、墨西哥、荷兰、波兰五国。

注2：货物与劳务税未包含销售税、垄断税等税种。资源环境税在OECD成员国税收统计数据中并无单独分类，而是属于货物税或其他税，为便于分析，本文将其单独列出，故本表各列数据之和不等于100。

^{*} 本文是国家社会科学基金重大项目“深化收入分配制度改革的财税机制与制度研究”（项目编号：13&ZD031）的阶段性成果。除特殊说明，本节数据主要来自OECD Revenue Statistics数据库及欧盟Taxation and Customs Union数据库，并根据需要进行了整理计算。指OECD成员国平均值，下同。

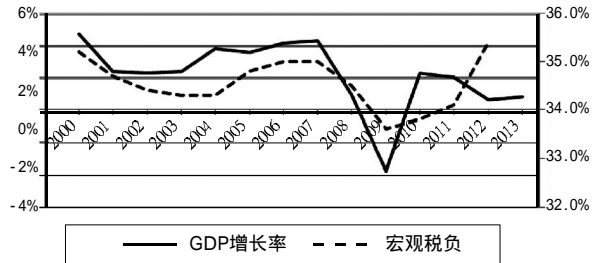
在32%~34%之间浮动;财产税则稳定在5.5%左右。从税种结构看,个人所得税、社会保障税及增值税贡献收入最多,前两者各为25%左右,后者约占19%。下文将以2008年金融危机为界,分两阶段阐述21世纪以来发达国家税制结构变化的特点及成因。

(一) 金融危机前(2000~2007年): 税制结构基本稳定, 小幅波动

2000~2007年是发达国家经济调整与恢复增长期。受泡沫经济崩溃和“911”事件等影响,2000~2002年以美国为首的发达国家普遍受到高失业、低增长的困扰,OECD成员国GDP平均增速从4.7%降至2.3%(见图1)。2003年起复苏进程加快,2005~2006年基本回到20世纪90年代的平均增长水平(约4%)。在此期间各国为提振经济普遍推行积极财政政策,尤以所得税减免为主。总体而言,这一阶段发达国家税制结构基本稳定,所得税比重略有上升,货物与劳务税占比相应下降,变化主要发生在作为税制改革重点的个人所得税与公司所得税上。

1. 个人所得税比重略有下降。个人所得税比重由2000年的25.3%降至2006年的24%。累进级次缩减、平均税率降低是个人所得税比重下降的主要原因。34个OECD成员国中有25个国家在2000~2007年间降低了最高边际税率,7国保持不变,仅有2国升高;超过2/3的成员国改革了累进级次(其中3个国家进行了单一税改革)。改革使OECD成员国最高边际税率平均值由2000年的46.5%降至2010年的41.8%(见表2),平均工资适用的法定边际税率也由30.5%降至27.4%。在宏观税负基本稳定的情况下,如此减税力度使得个人所得税比重降低成为必然。

2. 公司所得税比重明显上升。公司所得税比重由2000年的9.6%升至2007年的10.6%,其增



数据来源:世界银行宏观经济数据库、OECD数据库。
注:宏观税负指税收收入/GDP。

图1 2000~2013年OECD成员国GDP增长率、宏观税负变化图

幅在经济增长提速的2004~2006年尤其明显。虽然短短几年内34个OECD成员国有31个降低甚至大幅下调了公司所得税税率,但由于公司所得税的收入弹性大、顺周期性较强,伴随着经济复苏,税基的扩张抵消了税率下调削减的收入,低税率、宽税基的公司税改革产生了“以退为进”的效果,使得公司所得税收入比重不减反增。

3. 其他税收保持稳定。所得税中的社会保障税收入比重变化不大。货物与劳务税中,增值税基本稳定而消费税略有下降(主要是所得税比重提高导致);关税则大幅降低,由2000年的1.1%降至2007年的0.5%,主要受经济全球化的影响。财产税和资源环境类税收制度在发达国家已比较成熟,收入结构呈现稳态。

(二) 金融危机后(2008年至今): 税制结构明显波动

经济短暂复苏,金融危机便全面爆发。2008~2009年,发达国家经济急剧衰退,GDP增长率由2007年的4.29%跌至2009年的-3.75%(OECD平均值)。各国为避免经济状况进一步恶化,不得不咬紧牙关继续减税,经济衰退与减税政策共同造成了宏观税负的急转直下,两年间跌落1.5个百分点(见图1)。与此同时,又不得不采取一系列扩张性财政政策,以刺激经济走出低谷。收入减少

20世纪90年代末到21世纪初,欧美国家高技术领域(主要为IT业)投资过度带来泡沫经济。

降低的25国为:澳大利亚、比利时、加拿大、智利、爱沙尼亚、芬兰、德国、希腊、匈牙利、冰岛、爱尔兰、以色列、意大利、韩国、卢森堡、墨西哥、荷兰、挪威、斯洛伐克、斯洛文尼亚、西班牙、瑞士、土耳其、美国、法国。不变的7国为:奥地利、捷克、丹麦、日本、新西兰、波兰、英国。降低的2国为:葡萄牙、瑞典。(根据OECD数据库历年税率数据整理)

Torres C, Melbye K, Brys B. Trends in personal income tax and employee Social Security contribution schedules[R]. OECD Publishing, 2012.

斯洛伐克(2004年,19%)、捷克(2008年,15%)和匈牙利(2011年,16%)。

Brys B, Matthews S, Owens J. Tax Reform Trends in OECD Countries[R]. OECD Publishing, 2011.

表2 2000~2013年部分OECD成员国个人所得税最高边际税率

单位:%

年 度	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
澳大利亚	48.5	48.5	48.5	48.5	48.5	48.5	48.5	46.5	46.5	46.5	46.5	46.5	47.5	46.5
比利时	60.5	59.95	55.64	53.5	53.5	53.5	53.5	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7
加拿大	47.86	46.41	46.41	46.41	46.41	46.41	46.41	46.41	46.41	46.41	46.41	46.41	47.97	49.53
捷 克	32	32	32	32	32	32	32	32	15	15	15	15	15	15
爱沙尼亚	26	26	26	26	26	24	23	22	21	21	21	21	21	21
芬 兰	55.17	54.68	53.78	53.03	52.12	51.8	50.9	50.45	50.05	49.09	48.98	49.17	49	51.13
法 国	58.27	57.79	54.78	53.36	53.36	53.47	45.78	45.78	45.78	45.78	46.73	50.53	54.4	54.5
德 国	53.81	51.17	51.17	51.17	47.48	44.31	44.31	47.48	47.48	47.48	47.48	47.48	47.48	47.48
希 腊	45	42.5	40	40	40	40	40	40	40	40	45	49	49	46
匈牙利	40	40	40	40	38	38	36	36	36	36	32	16	16	16
意大利	46.4	45.9	46.1	46.1	46.1	44.1	44.6	44.9	44.9	44.9	45.2	48.52	48.55	48.55
墨西哥	40	40	35	34	33	30	29	28	28	28	30	30	30	30
新西兰	39	39	39	39	39	39	39	39	39	38	35.5	33	33	33
挪 威	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	43.5	40	40	40	40	40	40	40	40
葡萄牙	40	40	40	40	40	40	42	42	42	42	45.88	50	49	56.5
斯洛伐克	42	42	38	38	19	19	19	19	19	19	19	19	19	25
西班牙	48	48	48	45	45	45	45	43	43	43	43	45	52	52
瑞 士	43.75	43.23	42.71	42.06	42.06	42.06	42.06	42.06	41.67	41.67	41.67	41.67	41.67	41.67
土耳其	40.6	40.6	40.6	40.6	40.6	35.6	35.6	35.6	35.6	35.6	35.66	35.66	35.66	35.76
英 国	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	50	50	50	45
美 国	46.65	46.05	45.35	41.55	41.5	41.4	41.4	41.4	41.85	41.85	41.85	41.85	41.78	46.25
OECD 平均	46.5	45.8	45.2	44.4	43.6	42.9	42.4	42.0	41.4	41.4	41.8	41.9	42.5	43.3

资料来源:OECD database.

注:本表为各国中央、地方法定最高边际税率的平均值,因而部分国家税率有两位小数。限于篇幅,仅选取较有代表性的主要国家,未将34国全部列入。

与支出扩张相叠加,导致发达国家本就严峻的债务问题雪上加霜,美国面临“财政悬崖”,欧洲深陷主权债务危机。直到2010年经济状况有所好转,GDP增速呈现超过5%的明显回升(见图1),发达国家便马上开始推行一系列“增收减赤”的稳健财政政策。经济环境和政策导向的变化影响了这一阶段发达国家的税制结构。

1. 所得税收入下降。社会保障税比重虽有所上升,但个人所得税、公司所得税却下降幅度较

大,使所得税整体有所下降。(1)个人所得税收入比重从2008年的24.8%降至2010年的23.8%,2010年起又开始上升。个人所得税累进性强、收入弹性较大,因而在危机到来后迅速下降。自2011年以来,个人所得税又被赋予了增收任务,收入占比又有上升趋势。增加个人所得税收入的措施主要有对高收入者课征附加税、增设高级次税率或提高最高边际税率等,并配合对逃税避税富豪的严厉打击。如表2中的法国、意大利、西班牙、英国等在金融

由于工资等个人收入具备一定刚性,个人所得税收入滞后于经济波动,因而2008年金融危机虽已全面爆发,个人所得税比重并未如企业所得税般立即下降,而是从2009年开始下降。

如美国对放弃国籍出逃的美国富人征收“出逃税”,对所有增值资产课征高达15%的资本利得税;德国针对100名亿万富翁进行了近年来最大规模的逃税调查;希腊大规模清查富人逃税行为并公布了4000名逃税大户名单。

危机过后纷纷提高最高边际税率。(2)公司所得税比重在2008~2009年明显下滑,2010年以来在低水平上保持稳定。金融危机是这种变化的主要原因,随着危机影响的逐步消退,公司所得税收入的下降态势得到遏制,同时各国对公司所得税的减税力度放缓,并有极个别国家(如智利、斯洛伐克)在严重的债务危机下开始酝酿适当提高公司所得税税率。(3)社会保障税比重上升。主要原因在于社会保障税收入刚性较强,因而在危机到来、宏观税负整体下滑时仍能保持较稳定的收入,表现在税制结构中,其比重便会上升。各国对社会保障税的改革措施表现为有增有减的结构性调整,努力在人口老龄化与劳动税负过高的两难境地中寻求平衡,但这些调整对税收收入结构影响不大。

2. 货物与劳务税收入上升。(1)增值税比重在金融危机期间明显上升(由2008年的19%升至2010年的19.8%)。这一方面由于,消费受经济波动的影响程度小于收入,因而在危机到来时,课征于消费的增值税会比课征于收入的所得税收入更加稳定;另一方面,通常认为增值税更具税收中性,对经济效率的危害小于所得税,因而成为发达国家增收减赤的重要武器,有很多国家提升了增值税税率,或扩大了增值税的征税范围。虽然危机过后增值税比重略有下降,但从近年来的改革措施看,发达国家的税收政策越来越倚重增值税的倾向却十分明显。(2)消费税略有增加。消费税整体变动不大,各国对消费税的调整多集中在增加奢侈品类、烟酒类、资源类消费品上的税负,主要还是出于筹集财政收入的考虑。(3)关税在低水平上保持稳定,其收入比重自2008年以来一直处于0.5%左右。

3. 财产税收入稳定。从税收收入结构看,财产税比重保持着相对稳定的态势(5.5%左右)。然而近两年来,金融危机的负面影响虽逐渐消退,主权债务危机却持续蔓延,为增加财政收入,许多

发达国家不同程度地提高财产税税负。遗产税方面,美国、日本、德国、希腊等国都有相应提高,法国、芬兰对大额遗产和赠与增设一级税率,日本也计划拓宽遗产税税基。不动产税方面,葡萄牙、西班牙、塞浦路斯上调了不动产税率并拓宽了税基。2013~2014年,有11个欧盟成员国提高了财产税标准税率或特殊税率,仅有3个国家降低税率。

4. 资源环境类税收略有下降。随着危机蔓延,一些减税政策出台(如德国大幅降低了企业生态税以减轻企业负担),资源环境类税负有所下降,但占比超过6%的资源环境税与大部分发展中国家相比仍处于绝对高水平。另据近期发达国家税制改革的情况,资源环境类税负又有提升的趋势,2013~2014年间,有15个欧盟国家提高了能源产品和电力的消费税(无降低者),14个国家提高了环境税税率(仅2国降低)。

总体而言,21世纪发达国家税制结构变化深受客观经济环境和税收政策变动的影 响,这两者中,又以客观经济环境的变化为主导因素。经济的长期发展决定着税制结构模式的变迁,正如发达国家税制结构从以简单直接税为主、到以关税等间接税为主、再发展为以所得税等直接税为主这一漫长演进过程。而21世纪以来发达国家的实践经验再一次证实,经济的短期波动同样会对税制结构造成重要冲击。一方面,经济波动会对各税种税基造成不同程度的影响,从而影 响税收收入结构;另一方面,税收政策调整也多围绕经济波动展开。发达国家税收制度比较完善、征管水平进入稳态,所推行的税制改革并非颠覆性的,而是为应对不同经济状况所作出的相机抉择。必须说明的是,为使数据更具普遍性,本文选取OECD成员国平均值来描述发达国家税制结构的整体变化情况。然而,这些国家中有些是老牌发达国家,如美、英、法、德、日,有些是21世纪后才被列入发达国家行列的转轨国家,

如英国于2011年将增值税税率由17.5%提升至20%,匈牙利在2012年提至27%,2013~2014年法国、意大利、卢森堡、斯洛文尼亚等国也都提高了增值税税率。征税范围扩大:如西班牙自2012年起将宾馆、文化演出、剧院、影院、公园、主题公园等按增值税标准税率计征增值税,比利时于2014年1月起将法律服务纳入增值税征税范围,意大利减少了适用低税率的货物与劳务范围。中国国际税收研究会.世界税收发展研究报告2012/2013[M].北京,中国税务出版社,2013.

European Commission. Tax Reforms in EU Member States: 2014 Report[A]. Taxation Papers, Working Paper N.48-2014.

表 3

2000 ~ 2013 年金砖国家税收收入比重

单位 : %

年 度		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
所得 税类	巴 西	39.1	37.7	40.3	39.8	38.1	40.3	40.5	40.4	41.8	43.1	-	-	-	-
	俄 罗 斯	33.6	32.8	37.0	36.1	38.2	34.6	36.1	38.2	37.1	36.0	41.6	40.4	40.4	-
	印 度	22.1	-	-	25.3	26.7	27.6	30.5	35.0	35.1	36.7	34.4	33.2	32.4	32.5
	南 非	58.5	59.4	59.0	57.5	56.2	56.1	58	59	62.7	61.4	56.5	57.5	58	57.6
货物与 劳务税 类	巴 西	47.2	46.1	43.9	43.8	44.8	43.4	42.7	41.6	44.2	42.4	-	-	-	-
	俄 罗 斯	50.0	51.8	42.7	45.1	44.0	46.2	44.3	43.6	43.5	44.8	41.3	43.1	41.9	-
	印 度	68.0		-	64.0	62.6	61.6	59.0	55.4	54.9	52.6	55.0	56.4	57.2	57.4
	南 非	39.7	38.7	39.2	40.3	41.2	41.2	39.9	38.9	35.8	37.1	42.1	41.4	40.9	41.2
财产税 类	巴 西	7.1	7.0	7.1	7.2	6.9	7.2	7.1	6.9	3.1	3.3	-	-	-	-
	俄 罗 斯	3.8	3.8	3.8	3.7	3.0	3.4	3.4	3.6	3.5	5.0	4.2	3.4	3.5	-
	印 度	0.5	-	-	0.6	0.5	0.5	0.5	0.4	0.5	0.6	0.6	0.5	0.6	0.6
	南 非	1.8	1.9	1.8	2.2	2.6	2.7	2.1	2.1	1.5	1.5	1.4	1.1	1.1	1.2
资源环 境税类 *	俄 罗 斯	4.5	5.8	10.6	10.5	11.8	12.6	12.9	10.8	12.5	9.5	9.6	10.5	11.2	-
	南 非	-	-	-	-	-	-	-	0.1	0.1	0.7	1.0	1.2	1.3	1.3
其他税 类**	巴 西	6.6	9.2	8.8	9.2	10.2	9.1	9.7	11.1	10.8	11.3	-	-	-	-
	印 度	9.4	-	-	10.1	10.2	10.3	10.0	9.1	9.5	10.1	10	9.9	9.8	9.5

数据来源：巴西国家地理与统计局，俄罗斯联邦统计局，南非财政部、税收服务局，印度财政统计年鉴，并根据需要进行了整理计算。

*：俄罗斯数据为自然资源使用税，南非为环境税。

**：巴西、印度“其他税”占比较高。巴西主要包括燃油税和其他零散税收；印度主要包括电力税、车辆税、运输税等。

如捷克、斯洛伐克等国。由于各国国情不同，税制的历史演进差别很大，使用平均值来进行描述，一定程度上平滑了各国税制结构波动的幅度，无法顾及不同国家的个性特点。如若单独分析某个或某几个国家，这种波动则会更为明显。

二、发展中国家税制结构变化趋向

21 世纪以来，以新兴经济体为代表的发展中国家经济继续快速增长，税源愈发充盈，征管能力愈加提升，政策目标取向也更加注重收入分配公平，直接税比重较低、收入来源主要依靠间接税的情况得到改善，越来越多国家的税制结构开始呈现“双主体”特征。并且，由于所得税征收实现率远远落后于发达国家，尤其个人所得税税基较窄、征收力度不够，发展中国家所得税从而直接税比重仍有进一步上升的空间，相应地货物与劳务税

比重会有所下降。此外，发展中国家财产税和环境资源类税收虽然收入占比较低，但重视程度及改革力度均在加强。本文将金砖国家为例，具体阐述 2000 年至今发展中国家税制结构变化趋向及成因。

（一）所得税收入稳步提升

以新兴市场国家为代表的发展中国家所得税地位稳步提升。2008 年金融危机虽使各国所得税收入略有下降，但仍远高于 21 世纪初的水平。如金砖国家中巴西所得税占比由 2000 年的 39.1% 上升至 2009 年的 43.1%，印度由 2000/2001 财年的 22.1% 升高到 2013/2014 财年的 32.5%，俄罗斯由 2000 年的 33.7% 上升至 2012 年的 40.4%（见表 3）。

1. 个人所得税比重上升。受经济发展水平的约束，发展中国家个人所得税在税制结构中的地

本节数据主要源自巴西国家地理与统计局，俄罗斯联邦统计局，南非财政部、税收服务局，印度财政统计年鉴，以及中国国际税收研究会历年《世界税收发展研究报告》，并根据需要进行了整理计算。

位普遍偏低。但出于稳定税收来源、调节收入差距等考虑,发展中国家又迫切需要提高个人所得税比重。与发达国家旨在通过减税降低劳动力税负并刺激就业不同,发展中国家往往意图通过税率结构扁平化改革来提高纳税遵从度、扩大税基,从而增加个人所得税收入。近年来各国个人所得税改革有明显的减税趋势,俄罗斯(2001年起,13%)施行了单一税率个人所得税,巴西提高了个人所得税扣除标准,南非则大幅减免个人所得税(10年间减免总额高达1057亿兰特)。平均税率的显著降低换来了个人所得税的大幅增长,以俄罗斯为例,2001年个人所得税收入比2000年增长25%、2002年增长21%,收入比重从2000年的10%提升至2002年的11.4%,并在近年来维持在13%左右,有的年份甚至高达16%。

2. 公司所得税比重上升。发展中国家的公司所得税收入也有明显增长。一方面,公司所得税是发展中国家财政收入的重要来源,政府对企业收入来源监控和税务稽查力度较强,随着经济发展、企业利润水平提升,公司所得税收入会自然增长。另一方面,发展中国家也受到欧美经济低迷的外溢性影响,经济增速下滑。为降低企业负担、避免效率损失,发展中国家也采取了降低税率、扩大税基的改革措施,同样促成了公司所得税的增长。比如南非将企业在全世界范围内的所得列入课税范围,同时税率从40%逐步下调至28%,公司附加税由25%大幅降至10%,还规定企业每年用于科研开发的固定资产投资可以减税25%,而其公司所得税收入占税收收入比重却从2001年的13.4%上升至2013年的19.8%,增幅近50%。又如印度在大幅降低公司所得税税率后,其收入占比由2000/2001财年的11.7%升至2011/2012财年的24.1%,增幅超过一倍。巴西和俄罗斯等国也采取了降低中小企业所得税税率、为科技创新企业提供税收优惠等措施改革公司所得税。

3. 社会保障税(费)收入增长。从收入结构看,发展中国家的社保税(费)比重有所上升,这与经济发展、居民收入提高密不可分。从制度结构看,发展中国家社会保障体系尚处于起步阶段,社保基金多头管理、运作不透明等问题饱受诟病,多国已经或酝酿进行社会保障“费改税”,但效果实难评价。以俄罗斯为例,2001年将各项社会保障费合并为统一社会税,税率为企业职工工资总额的35.6%,2002年统一社会税的收入份额即达10.8%,此后在减税政策影响下税率降至26%。统一社会税简化了课税手续、严格了社保基金的监督管理,然而从2010年1月1日起,俄罗斯又取消了统一社会税,改为缴纳比例最高不超过34%的社会保险基金,原因是较低税率的统一社会税已不能满足所需的社会保障支出。可见,社会保障税(费)制度的改革完善步履艰难,不能一蹴而就。长远来看,发展中国家社会保障税(费)比重必将进一步升高,但如何依托本国实际情况,因地因时制宜逐步推进改革,是发展中国家面临的一大挑战。

此外,发展中国家所得税比重上升与其征管水平的提高密不可分。这种进步主要表现在三个方面:第一,加强法律保障。近年来,新兴市场经济体加快引入反避税法律体系,如俄罗斯引入受控外国公司规则,印度授予税务机关对海外税收的追诉权。第二,改进征收管理制度。印度扩大了源泉扣缴的适用范围,巴西和俄罗斯均设立单独机构对纳税大户的经济活动严格监督,并简化了个人和中小企业的纳税申报程序。第三,加强信息化建设、完善信用体系。越来越多的发展中国家开通了所得税网上申报系统,印度的个人纳税永久账号制度和巴西的纳税卡制度都将纳税人的纳税行为与社会信誉挂钩,偷逃税行为会对纳税人从事其他活动带来障碍。总体来看,发展中国家在税收法律建设、信息化水平和征管制度等方面与发达国家的差距在逐步缩小,不断提升的税收征管能力是发展中国家所得

其他发展中国家中,保加利亚也于2008年起按10%的单一税率征收个人所得税;智利于2013年降低了除最高边际税率外的所有累进税率(平均降幅约2个百分点);孟加拉、缅甸也提高了个人所得税扣除标准。

根据俄罗斯联邦统计局《俄罗斯统计年鉴2009(俄语版)》表22.4计算。

见《俄罗斯联邦税法典(第二部分)》第24章第241条。(http://www.russian-tax-code.com/PartII/Section8/Chapter24.html)

恐怕隐藏在背后的政府部门博弈也是重要原因。

税征收的有力保障。

(二) 货物与劳务税收入明显降低

发展中国家货物与劳务税明显降低。如表3所示,巴西货物与劳务税占比由2000年的47.2%降至2009年的42.4%,俄罗斯由21世纪初的50%逐步降至41.9%,印度在10年间下降了13个百分点,2008年金融危机后略有上升,但整体仍呈下降趋势。发展中国家货物与劳务税比重降低,既有所得税比重快速增长的原因,也是增值税进一步普及、关税大幅下降的结果。减轻对间接税的依赖、兼顾公平与效率是发展中国家税制结构优化的重要方向。

1. 增值税的进一步普及使货物与劳务税比重下降。增值税向“广覆盖、低税率”发展,减少了重复课税,使货物与劳务税比重整体下降。第一,增值税被引入越来越多的发展中国家,已开征的国家则不断增加增值税应税项目。比如巴西在2002年和2004年将社会一体化税和联邦社会援助缴款转为增值税,印度2005年将销售税转为有限度增值税。第二,税率较低,印度增值税标准税率为12.5%~15%,南非为14%,巴西为10%~15%,俄罗斯也于2004年将增值税标准税率由20%降至18%,普遍低于OECD成员国的税率水平。

2. 消费税比重变化不明显。消费税通常是各国货物与劳务税第二大税种,近年来收入比重变化不大。各国对消费税的改革侧重于结构性调整,倾向于降低普通消费品或节能产品的税率,而提高特定消费品如高耗能产品、奢侈品、烟酒商品的税率。比如印度2008/2009财年降低了双轮车和三轮车、公共汽车、小型汽车、混合燃料汽车的消费税,并将大规模消费品如椰子水、茶和咖啡等的消费税税率降为零。南非则将含酒精饮料的税率提高到4.5%~10.3%,将烟草产品税率提高到6%~10.2%,并提高了燃油税税率。

3. 关税大幅降低。在经济全球化背景下,各国关税税率普遍下降,课税范围也在缩小。印度关税

占税收收入比重由2000/2001财年15.6%降至2011/2012财年10.1%,南非约为3%~5%,巴西则低至1.5%~2%。

(三) 财产税基本稳定

发展中国家的财产税比重在低水平上保持稳定。印度财产税仅占0.5%左右,俄罗斯4%,南非1.5%,巴西财产税比重从7%左右骤降至3.1%则有其特殊原因:1994年开征的临时金融交易税在2008年被取消。与发达国家相比,发展中国家财产税制不够健全,又受到经济发展水平和征管条件的限制,收入有限。但21世纪以来发展中国家围绕财产税的改革持续发酵。比如南非从2005年开始对房产的保有环节征税,俄罗斯也决定于近年引入不动产税,古巴2012年通过的《新税法》草案增设地方发展土地税,越南也从2012年开始实行非农业土地使用税,等等。可见,改革财产税、增设财产税税种成为发展中国家优化税制结构的重要内容。

(四) 资源环境类税收比重上升

许多发展中国家的经济增长方式为粗放型和资源驱动型,高速增长的代价是资源环境的迅速恶化。21世纪以来,发展中国家开始高度关注资源环境类税收,改革措施通常为增设新税、提高税率或提升资源产品的消费税税率。资源大国俄罗斯是典型代表,20世纪90年代资源税占税收收入比重约为3%~5%,2002年其施行新资源税体系,通过费改税、开征新税、扩大征收范围、从价和从量计征相结合等一系列措施使资源税收入大幅提升,占比跃至10.55%并一直保持稳定,成为俄罗斯筹集财政收入的重要手段,也对优化资源配置、保护生态环境起到了积极作用。南非于近年来频繁设立环境保护类税种(如塑料袋税,电税,白炽灯税,摩托车二氧化碳排放税等)且税率不断上调,占税收收入比重超过1%,且南非的燃油税是仅次于增值税的第二大货物与劳务税种,比重高

冈比亚、巴林、科威特、阿富汗等国都计划在2013/2014年开征增值税。

联邦征工业产品税(IPI),州征商品流通、运输和通信服务税(ICMS),均属增值性性质。

樊丽明,葛玉御,李昕凝.金砖国家税制结构变迁比较研究[J].税务研究,2014(1).

中国国际税收研究会.世界税收发展研究报告2008[M].北京:中国税务出版社,2009.

详见李昕凝,葛玉御.南非税制结构特点及成因分析[J].国际税收,2014(7).

达5%（见表3）。

21世纪以来发展中国家税制结构的变化,有客观经济条件变动的因素,更主要的原因则是这些国家积极推行税制改革,同时努力提高征管能力。随着经济的快速发展,发展中国家各类社会矛盾愈发凸显,税收除了为政府筹集收入外,也需要承担更多的社会功能。因而与发达国家不同,发展中国家仍有完善税收制度、优化税制结构的内在需求,并主要通过大规模税制改革及征管水平的提升来实现。总之,主导动因不同,是发展中国家与发达国家税制结构变化相异重要原因。

三、优化我国税制结构的思考

(一)以实现“双主体”为税制结构优化的基本方向

基于前文分析,并考虑现阶段我国经济发展水平、社会发展目标和税收征管能力,我国税制结构应继续坚持“双主体”的方向。

提高直接税比重仅仅是“双主体”税制结构在税收收入上的直观表现,充分发挥税收功能、实现政策目标才是税制结构优化的最终目的。在经济增长“新常态”的背景下,我国财税收入增长也将进入“新常态”,今后政策目标的实现将主要依赖结构优化而非增量调整,这将对我国税制结构优化形成倒逼机制。新形势下,我国税制结构要在筹集收入的基础上,兼备公平收入分配、促进生态文明等社会功能,并尽量降低对经济效率的损害。这就进一步要求,我国不仅要实现直接税、间接税“双主体”,还要追求税种结构的优化完善,形成以所得税、货物与劳务税为主体,财产税、资源环境类税收为重要补充的高质量“双主体”税制结构模式。

(二)以简化税制、降低税率为税制结构优化的重要途径

新世纪以来世界各国税制改革仍以减税为主,并贯彻着以减税促收入增加、以减税促结构优化的思路。就我国而言,简化税制、降低税率也将是税

制结构优化的有效途径。第一,简化税制、降低税率可以扩展个人所得税税基。我国个人所得税最大的问题是税基过窄。目前虽对工薪所得采用7级超额累进税率,但从各国个人所得税扁平化改革的经验来看,在一个没有个人所得税征收传统的国家,高税率和多级次不意味着调节功能增强,低税率反而能促使通过税基扩大获得更多的税收,从而使个人所得税调节收入分配的功能得到更为有效的发挥。并且,我国个人所得税实行分类征收模式,由于对工资以外的收入监管不力,个人所得税沦为工薪税,使得政策调整空间极为有限,不论提高扣除额还是降低税率都不能有效扩展税基。因此,扩大税基是我国个人所得税改革的关键,而这就需要简化税率与分类综合征收模式相结合的配套改革。第二,简化税制对优化货物与劳务税十分重要。虽然出于改革目的的差异,世界各国有的提高增值税税率、有的降低税率,但简化税制、保持税收中性是各国改革的共同特点。目前我国“营改增”正如火如荼地推进,若税率结构过于复杂,增值税扩围便会失去意义。第三,简税制、低税率是房地产税起步的基础。征收保有环节房地产税在我国已酝酿多年,反对的声音主要源于对税收负担增长的忧虑;此外,房地产税费制度的复杂性也给房地产税征收增添了困难。如果在简税制、低税率的基础上起步,房地产税征收的阻力便不会太强,有助于税制结构的逐步优化。

(三)以进一步提升征管水平为税制结构优化的有力保障

征管条件往往与所得税的征收实现率正相关,因而征管能力在一定程度上制约着税制结构的优化进程,要实现“双主体”税制结构,应伴随着征管水平的进一步提升。应该说,我国在纳税信息系统建设、税收征管和处罚强度、税务工作人员素质和努力程度上,均处在发展中国家的前列,随着征管手段科技含量的提高和个人征信系统的逐步完善,个人所得税、财产税的税源将更易监控。我国税收

此外,古巴2012年增设农林业用地限制税、海滩开发使用税、河流排污税、地下水资源使用税等7个新的环境资源税种,对环境税的重视程度可见一斑。

实际上,若考虑大口径宏观税负(将社会保险缴费计入直接税),我国税制结构已是“双主体”了。

征管中的问题可能更多在于政府部门之间的协调方面,以及各类涉税信息未能共享等管理层面而非技术层面。这就要求今后的改革要站在国家治理的高度,统筹协调各方资源,降低内部交易成本,充分释放征管能力,为直接税比重提升和税制结构优化提供更有力的保障。

参考文献:

- [1] Brys B, Matthews S, Owens J. Tax Reform Trends in OECD Countries[R]. OECD Taxation Working Papers, No.1, OECD Publishing, 2011.
- [2] European Commission. Tax Reforms in EU Member States: 2014 Report[R]. Taxation Working Papers, No.48, European Commission Publishing, 2014.
- [3] LeBlanc P, Matthews S, Mellbye K. The Tax Policy Landscape Five Years after the Crisis[R], OECD Taxation Working Papers, No. 17, OECD Publishing, 2013.
- [4] Torres C, Mellbye K, Brys B. Trends in personal income tax and employee Social Security contribution schedules[R]. OECD Taxation Working Papers, No.12, OECD Publishing, 2012.
- [5] 樊丽明,葛玉御,李昕凝. 金砖国家税制结构变迁比较研究[J]. 税务研究, 2014, (1).
- [6] 葛玉御,李昕凝,樊丽明. 巴西税制结构特点及启示——中巴比较的视角[J]. 中央财经大学学报, 2014, (7).
- [7] 龚辉文. 后金融危机时代世界税收政策比较研究[M]. 北京: 中国税务出版社, 2012.
- [8] 何杨. 税制结构与后危机时代税制改革取向[J]. 税务研究, 2014, (7).
- [9] 靳东升,龚辉文. 简论境外税制改革发展新趋势[M]. 地方财政研究, 2012, (11).
- [10] 李向阳. 世界经济形势回顾与展望[J]. 世界经济, 2004, (3).
- [11] 李昕凝,葛玉御. 南非税制结构特点及成因分析[J]. 国际税收, 2014, (7).
- [12] 梁艳芬. 当前世界经济复苏面临的主要风险[J]. 国际贸易, 2014, (5).
- [13] 中国国际税收研究会. 世界税收发展研究报告 2012/2013[M]. 北京: 中国税务出版社, 2013.

The Trend of Tax Structure Changes in Various Countries and Its Reflection

Fan Liming and Li Xinning

Abstract: Since the 21st century, the tax structure changes in various countries have shown some new features. This paper analyzes the main features and causes of tax structure changes in both developed countries and developing countries. The paper argues that the changes in developed countries mainly result from their economic fluctuations, while such changes in the developing countries stems mainly from carry-out of tax reform and improvement of tax administration. Therefore, China should adhere to the optimized direction of the double-subject tax structure, simplify the tax system and reduce the tax rates, improve the tax collection and management level, coordinate and promote various tax reforms and give full play to the tax system.

Key words: Tax structure; Tax reform; Comparative study; Dual-subject

作者单位: 上海财经大学
山东大学经济学院
(责任编辑: 窦清红)

《税务研究》杂志相关栏目编辑及电子信箱:

窦清红: 税制改革 学术动态	bjdouqh@163.com
李方遒: 案例分析 财税史鉴	fang316@126.com
向东: 财税法治	xiang@ctax.org.cn
李妮娜: 财税论坛	linina200@126.com
王冉冉: 环球税收 研究探索	wsr1st@126.com
刘彦霞: 税收管理 局长视点	yxlcupl@sina.com