

巴西税制结构特点及启示

——中巴比较的视角

Features and Revelation of Brazil's Tax Structure:

On the Perspective of China-Brazil Comparison

葛玉御¹ 李昕凝¹ 樊丽明²

GE Yu-yu LI Xin-ning FAN Li-ming

(1. 山东大学 济南 250100 2. 上海财经大学 上海 200433)

【摘要】巴西税制历经 100 多年的发展演变，由间接税为主体转变为直接税与间接税相辅相成的双主体结构；且自 20 世纪 80 年代至今，呈现“基本稳定、结构调整”的所得税与货劳税为双主体的税制结构。研究巴西税制变迁过程，发现巴西税收以经济发展和税收征管为条件，通过“提高直接税、优化间接税”的路径而实现。笔者通过比较中巴税制结构，对优化我国税制结构的必要性、方向、时机、路径选择等提出四点启示。

【关键词】货劳税 税制结构 特点 变迁启示

【中图分类号】F811 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1000-1549(2014)07-0010-08

巴西是南美洲面积最大、人口最多、经济最发达的国家，2013 年 GDP 居世界第七位，与中国同在金砖国家之列，在经济发展、人口结构等方面与中国有许多共性。同时，巴西人均 GDP 在发展中国家中居于前列，有着与发达国家相近的产业结构，甚至在城市化水平上已超过诸多发达国家^①。与经济发展、产业结构相适应，巴西有较为成熟的税制，这种建立较早、不断完善、长期稳定、结构优良、作用显著的税制确保了巴西经济社会目标的实现。同为金砖国家的巴西与中国经济社会状况相近且又更为发达，相较发达国家而言，更具有比较

借鉴的价值。因此，研究巴西税制结构特点、变迁路径及条件，对优化我国税制结构有一定的启示。

一、巴西税制结构特点

从税系结构看，巴西为直接税与间接税相辅相成的双主体结构^②，2009 年直接税收入占税收总收入的比重（以下简称“直接税占比”）为 51.92%^③，间接税占比为 48.08%。从税类结构看，巴西为所得税与货劳税并重的双主体税制结构，2009 年所得税和货劳税占比分别为 43.10% 和 42.35%。

表 1 展示了巴西 2009 年与中国 2012 年税制结

【收稿日期】 2014-03-28

【作者简介】 葛玉御，男，山东潍坊人，山东大学经济学院博士研究生，研究方向为财税理论与政策；李昕凝，女，山东济南人，山东大学经济学院博士研究生，研究方向为财税理论与政策；樊丽明，女，山东淄博人，上海财经大学校长，教授，博士生导师，研究方向为财税理论与政策。

【基金项目】 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”（13&ZD031）和中国税务学会重点课题“现代税制结构优化问题研究”（2013-1）的阶段性成果。

感谢匿名评审人提出的修改建议，笔者已做了相应修改，本文文责自负。

^① 虽然学界普遍认为巴西存在“过度城市化”问题，但其较早完成城市化并达到较高的城市化水平体现了巴西较高的社会发展程度，尤其在发展中国家中更是如此。

^② 一国税制结构可以从三个层次来界定：税系结构——直接税与间接税配比，税类结构——所得税、货劳与财产税等的配比，税种结构——主要税种的搭配。本文原则上以税系、税类占比为 40% 作为是否主体的标准。^[1]

^③ 根据巴西国家地理与统计局（IBGE）数据计算得出，下同。

构对比情况。^①比较两国税制结构，可见两国财产税比重几乎相同且较低，其他税比重也几乎相同，这表明两国税制结构均主要以所得税和货劳税构成，且两大税类比重之和十分接近。共性之外，巴西税制结构呈现两个显著特点：一是四个层次的双主体。从税系结构看，巴西是直接税与间接税的双主体，而中国以间接税为主体；从税类结构看，巴西是所得税与货劳税的双主体，而中国以货劳税为主体；从所得税结构看，巴西是个人、企业所得税与社会保障缴款的双主体，而中国只有所得税；从

个人、企业所得税内部结构看，巴西 2009 年个人所得税与企业所得税比重分别为 54.95% 和 45.05%，而中国 2012 年两税比重分别为 22.85% 和 77.15%，以企业所得税为主体。二是巴西增值税在税制结构中的地位较中国更为显著。巴西增值税由商品流通服务税、联邦社会援助缴款、社会一体化税和工业产品税共同构成，四者比重之和高达 36.59%。巴西税制结构中四个层次的“双主体”及增值税分散为四个税种，体现了主体税种突出、多税种均衡、职能分担、风险分散的特点。

表 1 巴西 (2009) 与中国 (2012) 税制结构对比

巴西 (2009)			中国 (2012)		
税类	税种	比重	税类	税种	比重
所得税 (43.10%)	个人、企业所得税	17.38%	所得税 (25.32%)	个人所得税	5.78%
	净利润的社会缴费	3.95%		企业所得税	19.53%
	社会保障缴款 (工资税)	21.77%			
财产税 (3.26%)	城市房地产税	1.40%	财产税 (3.28%)	房产税	1.36%
	车辆税	1.85%		城镇土地使用税	1.53%
	遗产税、赠与税等	0.01%		车船税	0.39%
货劳税 (42.35%)	商品流通服务税	20.78%	货劳税 (60.12%)	增值税	26.25%
	联邦社会援助缴款与社会一体化税	13.27%		营业税	15.65%
	工业产品税	2.54%		消费税	7.83%
	关税	1.45%		关税	2.77%
	服务税	2.55%		城市维护建设税	3.11%
	金融交易税	1.76%		车辆购置税	2.22%
其他税 (11.29%)	燃油税等	11.29%	其他税 (11.28%)	土地增值税等	11.28%

注：(1) 由于中国货劳税不仅包括表格列示的 6 个税种，还包括进出口货物增值税与消费税、烟叶税、船舶吨税等根据研究需要未予列示的税种，其比重与表中 6 个税种比重之和并不相等。

(2) 根据研究需要，将不属于所得税、财产税和货劳税的税种一并归入其他税。巴西其他税包括燃油税、不动产转让税等，中国其他税包括土地增值税、契税、印花税、耕地占用税等。

资料来源：巴西国家地理与统计局 (IBGE) 数据，<http://www.ibge.gov.br/english/>；中国统计局《中国统计年鉴 (2013)》。

二、巴西税制结构变迁：路径及条件

巴西税制在 100 多年的发展演变中经历了两个阶段：20 世纪 70 年代由间接税为主体转变为双主体，20 世纪 80 年代以来始终保持“基本稳定、结

构调整”的以所得税与货劳税为双主体的税制结构，如图 1 所示。

(一) 变迁路径^{[12][14]}

1. 税制结构由间接税为主体转变为双主体。

巴西自 1889 年建立联邦共和国后，逐步引入

① 囿于数据可得性，选择巴西 2009 年税收数据刻画现行税制结构，并与中国 2012 年税制结构进行对比。



图1 巴西税制结构变化趋势（1900—2009）

资料来源：巴西国家地理与统计局（IBGE）数据，<http://www.ibge.gov.br/english/>。

现代西方税收制度，在20世纪初形成以关税、消费税、销售税和工业收入税等间接税为主体的税制结构。1900年间接税占比为89.27%，其中关税占比高达61.98%。

(1) 开征、改革所得税。1924年，巴西引入所得税制度，虽然在开征初期收入甚少^①，但对于完善税制体系意义重大。20世纪30年代至60年代初，巴西对税收实行集中统一管理和直接控制，所得税收入增长较快。1964—1967年税制改革通过扩大预提税的范围、消除税收豁免和重新界定边际税率来拓宽所得税税基，并加强征管使所得税收入迅速增长。

(2) 建立统一的社会保障制度。1964年巴西军政府执政后，建立统一的社会保障制度，使社会保障缴款成为巴西直接税的重要组成部分，进一步提高了直接税占比。

(3) 关税地位下降。伴随着税制体系的完善，巴西减少了对关税的依赖，关税地位逐渐下降。因战争、经济危机等，巴西进出口贸易波动剧烈，关税收入的增长陷入停滞甚至回落。

(4) 消费税、销售税转型为增值税。1964年用工业产品税（IPI）替代之前的中央消费税，1967年用商品流通税（ICM）替代联邦政府的销售税，实现了消费税、销售税向增值税的转型。

由于在20世纪初期作为间接税主体税种的关税收入增长缓慢，增值税的转型减少了重复课税，

^① 1924—1930年巴西所得税收入占比均不足5%。

使间接税收入平稳增长，而所得税和社会保障缴款迅速增长，直接税占比不断提高，于1972年突破40%，并在此后一直保持在40%~60%，这标志着巴西税制结构实现了由间接税为主体到双主体的转变。

2. “基本稳定、结构调整”的以所得税与货劳税为双主体的税制结构。

巴西自20世纪70年代初形成双主体税制结构以来，进入了一个税制结构相对稳定的时期，尤其自1980年之后。如图2所示。

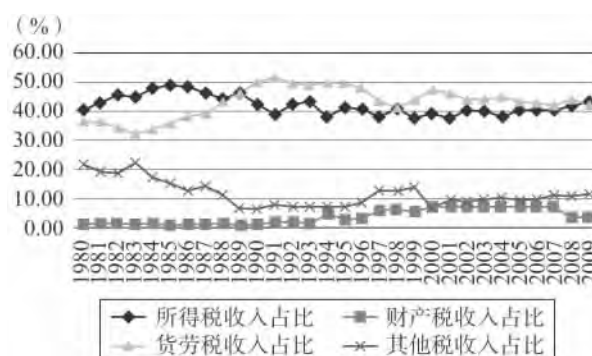


图2 巴西各税类收入占比变化趋势（1980—2009）

资料来源：巴西国家地理与统计局（IBGE）数据，<http://www.ibge.gov.br/english/>。

(1) 所得税税制改革与收入结构变化。第一，个人所得税级次大幅缩减，税率明显下降。1988年税制改革将个人所得税由9级超额累进税率减少为2级，最高边际税率由45%降为25%；1999年将最高边际税率小幅上调至27.5%，级次不变；2008年金融危机后，增加两个级次，调整为4级，税率为7.5%、15%、22.5%、27.5%。减少个人所得税各种税前扣除项目和优惠措施，扩大税基。同时考虑到经济增长、收入水平提高和通货膨胀的影响，建立指数化的货币单位划分级距，逐年提高免征额。第二，企业所得税税率大幅降低，开征净利润的社会缴费（CSLL）。企业所得税税率由35%降为15%，1988年开征净利润的社会缴费，这一缴费的税基与企业所得税完全相同，所以本质仍为企业所得税，区别只在其专款专用的特征。对

于年收入超过 24 万雷亚尔^①的企业加征 10% 的附加税,故企业所得税综合税率为 34%,与改革前水平基本相当。经过 30 年的发展,巴西个人和企业所得税(包括净利润的社会缴费)收入占税收收入的比重由 1980 年的 12.3% 提升到 2009 年的 21.33%。第三,基于工资的社会保障缴费和长期社会服务担保基金^②(二者合称“社会保障缴款”)是巴西的工资税。由于在此期间工资增长速度落后于经济发展速度,社会保障缴款增长相对较慢,占税收收入的比重由 1980 年的 28.48% 下降为 2009 年的 21.77%。

(2) 财产税税制改革与收入结构变化。巴西财产税早期以城市房地产税和农村土地税为主,收入甚少。新开征车辆税、遗产和赠与税虽然完善了财产税体系,但同样收入较少。巴西财产税占比长期处于 2% 以下的水平。1994 年专为医疗卫生筹资开征的临时金融交易税(CPMF)^③对于财产税占比的提升有过显著作用^④,但由于其在 2008 年被取消,财产税占比迅速回落到 3% 左右。

(3) 货劳税税制改革与收入结构变化。第一,商品流通税(ICM)转变为商品流通服务税(ICMS)。1988 年税制改革中取消了联邦燃料、电力、矿产消费税和运输、通信两种服务税,转而扩大了商品流通税的税基,使之转变为商品流通服务税。商品流通服务税的税基为商品流通和提供服务过程中的增值额,其大小主要取决于经济发展水平,因而收入随 GDP 的变动而变动,占税收收入的比重在 18.6% 到 26.8% 间波动,近几年基本稳定在 21% 左右。第二,联邦社会援助缴款(COFINS)和社会一体化税(PIS)的变迁。联邦社会援助缴款是由 1982 年开征的社会投资基金(FINSOCIAL)发展而来,在 2004 年转型为增值税;社会一体化税则在 1970 年开征,在 2002 年转型为增值税。这两种增值税的收入随经济的稳步增长而增长,占税收收入的比重也逐年提高,近几年稳定在 13% ~ 14%。第三,工业产品税的变迁。工业产品税是针

对制造业征收的增值税,其收入随经济发展而增长。20 世纪 90 年代,巴西政府为振兴经济而出台针对制造业的优惠政策,对汽车、家电等行业实行工业产品税减免,^[2]导致其收入没有随经济发展而同步增长,占税收收入的比重也由 1980 年的 8.9% 降低到 2009 年的 2.5%。第四,关税税率大幅降低。尽管关税和非关税壁垒给巴西经济发展带来很大帮助,但是到 20 世纪 70 年代末,专家和政府官员都认为贸易保护主义成本过于昂贵,于是在 1988 年大幅降低关税税率,名义税率和实际税率分别由 1987 年的 55%、67.8% 降到 13.4%、15%。贸易额的扩大抵消了税率降低对关税收入的影响,30 年来关税收入占比一直稳定在 1.5% ~ 2%。

(二) 变迁条件

1. 经济发展。^{[4][5][6][7][8][9][10]}

经济发展通过扩大税基而带动税收收入增长,影响税制结构。更具体地说,经济发展过程中不同产业发展的差异会影响间接税中不同税种收入的增长速度,而企业盈利能力的增强和国民收入水平的提高会带动直接税收收入的增长,进而对税制结构变迁产生综合影响。图 3 展示了巴西直接税比重与人均 GDP 变化趋势的对比情况。20 世纪 80 年代前,



图 3 巴西直接税比重与人均 GDP 变化趋势对比 (1947—2009)

资料来源:巴西国家地理与统计局(IBGE)数据, <http://www.ibge.gov.br/english/>, 世界银行宏观经济数据库。

① 2013 年巴西预算法案规定。
 ② 长期社会服务担保基金在 1966 年设立,针对退休雇员和被解聘人员提供补贴和补偿。
 ③ 根据巴西统计年鉴的分类,名称很像货劳税的临时金融交易税本质是财产税,与作为货劳税的金融交易税(IOF)有本质不同。
 ④ 财产税占比在 2005 年曾达到 7.24%。

随着人均 GDP 的提高, 直接税比重逐步上升; 20 世纪 80 年代后, 随着人均 GDP 的提高, 直接税比重呈现基本稳定的态势。

(1) 人均 GDP 小于 1 000 美元, 间接税为主体。20 世纪初, 巴西经济以咖啡种植业和橡胶生产业为主, 对外贸易繁荣^①, 关税成为税收收入的主要来源^②, 确立了间接税的主体地位。从 1930 年到 20 世纪 60 年代初, 巴西实施进口工业替代化战略, 大量资本由传统的咖啡生产转向投资工业, 传统制造业、金属、化学、水泥以及能源动力工业等迅速发展, 工业年均增长率一度高达 10.7%, 一方面为间接税提供了充足的税源, 间接税收入大幅增长, 保持了其主体地位; 另一方面促使间接税从以关税为主的结构转向以消费税、销售税为主的新结构^③。与此同时, 巴西经济的较快发展也带动了国内企业盈利水平和国民收入水平的提高, 使直接税收入有了显著增长。直接税占比由 10% 左右提高到 30% 左右, 虽没有改变间接税的主体地位, 但已为税制结构转向双主体做好了准备。

(2) 人均 GDP 在 1 000 ~ 3 000 美元, 税制结构转变为双主体。1968—1974 年被称为“巴西经济奇迹”时期, GDP 年均增长率达 10.1%, 其中工业增长率达 12.2%, 农业增长率为 5.9%, 这一发展模式促成了经济结构的根本转变^④, 进而显著地改善了税源结构, 直接税由于税基拓宽而增长迅速, 占比逐步提升, 20 世纪 70 年代中期实现了税制结构向双主体的转变。

(3) 人均 GDP 大于 3 000 美元, 稳定的双主体结构。在经历 20 世纪 80 年代经济低迷的 10 年后, 1994 年实施的“雷亚尔计划”稳定和恢复了经济增长。其后, 在渡过 1998 年和 2002 年两次金融危机后, 卢拉政府通过一系列经济改革措施使巴西重新踏上经济高速发展之路。巴西在近 30 年间, 逐步克服了通货膨胀、经济危机等困难, 实现了产业结构的深度调整, 三大产业均得到迅

速发展, 与此密切相关的货劳税收入同步增长; 同时, 国民收入水平显著提升, 企业竞争力和盈利能力明显增强, 为所得税收入的增长提供了宽广的税基。在经济发展作用下, 巴西所得税与货劳税保持同步增长, 在 1980—2009 年间年均增长率分别为 8.27% 和 8.61%, 因而巴西能够保持稳定的双主体税制结构。

2. 征管条件。

一般认为, 直接税由于需要纳税人收入、财产等相关信息而对征管条件要求较高。因而, 征管条件是制约一国税制结构选择的重要因素。巴西能够使直接税(所得税)实现主体地位, 与其征管条件上的不断进步和较高的征管水平密不可分。

(1) 加强纳税人管理。1964—1967 年税制改革中的一项重要内容即是加强税收征管, 且成效显著。巴西政府严格限定缴税期限, 对拖欠者课以罚款, 并对其应缴税额根据通货膨胀率施以货币纠正, 对逃税者不仅处以罚款, 更要追究刑事责任。这一严厉的征管措施的实施切实加强了对纳税人的管理, 1965 年巴西只有 35 万人填写了所得税纳税申报表, 占当年人口总数的 0.43%, 而到 1970 年这一数字增加到 700 万, 到 1974 年更是突破了 1 100 万, 占人口总数的 10.6%。国际货币基金组织(IMF)对 45 个发展中国家的征税能力所做的调查中, 巴西名列第一。^⑤ 征管条件上的重大进步使所得税收入大幅增长, 如 1962—1966 年间, 所得税收入增长了 60%, 带动了直接税比重的上升, 实现了税制结构的转变。

(2) 由强化管理转向保障服务。20 世纪 60 年代加强征管的更重要意义在于使巴西国民确认了一个事实, 即必须纳税。历经几十年发展, 巴西国民已普遍具有较好的纳税意识, 进入 90 年代以来, 巴西税务机关将纳税人的定位由“被管理者”转为“客户”, 从强化管理走向保障服务, 构建了更为和谐的征纳关系, 提高了纳税人的遵从度, 保障

① 1914 年巴西与美国贸易额即达到 1.4 亿美元。

② 20 世纪初, 巴西关税收入占比一度达到 70%。

③ 20 世纪 40 年代至 60 年代, 关税占比退居 20% 以下, 甚至一度不足 5%。

④ 1960 年巴西工农业产值之比是 0.9:1, 1975 年变为 2.69:1。

⑤ 《国际货币基金组织概览》, 1974 年 6 月 3 日, P162。

了税收收入的较快增长。^[3]

(3) 不断建设和完善纳税信息系统。^[13] 在强化纳税人管理和服务之外,巴西还非常注重纳税信息系统的建设与完善。1993年,巴西建立了为管理部门和私人提供纳税信息共享的“SISCOMEX系统”,创造了无纸化办公环境,增进了信息分享,提高了征管和申报效率。1997年巴西成为世界上第一个大规模使用网上报税的国家,在2002年,100%的企业所得税和95%的个人所得税均通过网上申报,这一改进使所得税占比从1997年13.61%提高到1998年的15.96%,从2001年的15.63%提高到2002年的17.96%。而2000年启用的“SINTEGRA系统”则是一个针对商品流通服务税的电子信息交换系统,通过州际的信息链接来控制州际贸易,有效保障了商品流通服务税的税收。^[12] 通过加强纳税人管理、服务和信息系统建设两方面的进步,巴西逃税情况大幅减少,税收收入高速增长,实现了双主体税制结构的稳定。

三、优化我国税制结构的启示

通过对巴西税制结构特点及变迁路径、条件的分析,针对我国税制结构优化的必要性、方向、时机、路径选择等问题,提出以下四点启示。

(一) 优化我国税制结构实有必要,且方向应为“双主体”

从税系结构看,我国以间接税为主体,2012年间接税占比63.20%,直接税占比36.80%;从税类结构看,货劳税占比60.12%,所得税占比25.32%,是以货劳税为主、所得税为辅的结构;从个人、企业所得税内部结构看,我国个人所得税比重只有25%左右。显然,与巴西相比,我国税制结构的问题是直接税、所得税和个人所得税比重“三低”,尤其个人所得税比重过低。过分倚重货劳税使财政收入抗风险能力减弱,所得税尤其是个人所得税比重过低既不利于调节收入分配差距,又有碍税收自动稳定器功能的发挥,我国税制结构的优化转型实有必要。

巴西于20世纪70年代形成双主体结构,并已

保持稳定30余年。作为发展中国家,巴西不具备发达国家选择直接税为主体的经济基础,选择双主体结构既有利于促进经济发展,又利于增进社会公平。参照巴西经验,我国税制结构优化的方向应当是实现“直接税与间接税并重”、“所得税与货劳税并重”、“个人所得税与企业所得税并重”三个层次的双主体结构。

(二) 我国税制结构优化时机已经成熟

1. 经济发展水平。

以现价美元计,巴西在人均GDP达到1000~1500美元时形成双主体结构,而我国当前人均GDP已经超过6000美元;以2010年可比价美元计,巴西在人均GDP达到3000~4000美元时形成双主体结构,而我国人均GDP于2008年突破3000美元,并迅速上升至近6000美元。经济发展水平的迅速提高已经为所得税比重的提升奠定了坚实的基础。

2. 税收征管条件。

巴西税收征管条件的进步是其双主体结构形成的重要基础,但客观而言,彼时税收征管条件事实上仍相当落后。如巴西在20世纪60年代中期开始加强税收征管,显著提升了其所得税比重,但其所用措施无非“限期纳税、拖欠罚款、逃税追责”等强化管理手段,与当今征管水平不可同日而语。我国在网上报税、税控系统建设和征管措施等方面已取得重要进步,并在发展中国家居于领先水平,居民纳税人身份信息系统的建设也在推进之中。税制结构优化所需的征管条件也已基本具备。

以上两方面表明我国已经完全具备税制结构转型所需的客观条件。从我国税制改革的历程来看,建国后不到50年间启动了5次重大的税制改革,平均每10年1次,而现在距最近的1994年税制改革已经过去20年。通过税制改革优化税制结构的时机已经成熟。

(三) 以“提高直接税、优化间接税”为主要路径实现税制结构优化

巴西税制结构变迁通过改革所得税带动直接税快速增长,优化间接税使其稳定增长而实现。结合

我国国情，应该以“提高直接税、优化间接税”为主要路径实现税制结构优化。

1. “以退为进”改革个人所得税。

提高直接税比重应当借鉴巴西“以退为进”改革个人所得税的成功经验——以“简化级次、降低税率”的“退”实现“税基扩大、收入增长”的“进”。巴西于1988年将个人所得税由9级超额累进税率减少为2级，最高边际税率由45%降为25%，并建立指数化的货币单位划分级距，逐年提高免征额，以减少纳税人因通货膨胀而增加的税收负担。事实上，税率、级次的缩减必须以税基扩大为前提，所得税改革的“进与退”是相互耦合的。因而，巴西在缩减税率级次的同时，也通过减少税收优惠和扣除项目来扩大税基。一方面税制简化提高了纳税人遵从度；另一方面优惠减少堵塞了税收漏洞，税收收入因此必然增长。

当前，我国个人所得税实行分类征收模式，且对工薪所得采用7级超额累进税率，最高边际税率高达45%，与巴西相比，不仅级次过多，而且税率过高。巴西及其他发展中国家的经验已经证明“税率过高、级次过多”的税制设计是影响个人所得税功能实现的重要原因。因此，一方面应减少级次、降低税率、简化税制，并考虑使用货币指数化有序调整免征额，增进税收公平，提高纳税人遵从度。另一方面，将个人所得税由分类征收转向分类综合征收模式可有效扩大税基，从而确保个人所得税收入迅速增长。即以“税率和级次”的“退”，联动“征收模式由分类向分类综合转变”的“进”，最终实现收入的“进”。

2. 适时推进社会保障“费改税”。

巴西能够在20世纪70年代初实现双主体税制结构，得益于在60年代建立的统一的社会保障制度，使大多数有工资收入的巴西公民成为社会保障缴款的纳税人。由于其税基宽广，社会保障缴款迅速成为直接税的重要税种，并带动直接税占比不断上升，实现税制结构向双主体的转变，并在此后几

十年中确保直接税的主体地位。社会保障缴款收入占税收总收入比重一度高达三分之一，时至今日，依然为巴西第一大税种。在提供充足的税收收入之外，这种比许多发达国家更为全面、范围更广的福利保障制度对一个贫富差距悬殊的国家而言^①还具有实现社会公平的重要意义。巴西对事关每个公民的养老、医疗和抚恤项目的缴款强制征收，而长期社会服务担保基金的设计则将改进工人福利同为庞大的建房计划筹措发展资金巧妙结合起来，吸引了大多数工人自愿参加。这种强制性与灵活性有机结合的社会保障制度设计确保了社会保障缴款收入的稳定可靠，使之成为巴西税制结构中的主体税种。

我国当前的社会保障存在覆盖范围较窄、统筹层次过低的问题，近期内应当着力提高统筹层次，逐步扩大覆盖范围，远期则可适时推进社会保障“费改税”，既可解决现有问题，又可有效提升直接税比重。

3. 全面推进“营改增”，优化货劳税结构。

从某种意义上讲，巴西税制改革的历程也正是增值税广泛应用的历程。作为世界上第一个引入增值税的发展中国家，巴西于1964年和1967年先后用工业产品税和商品流通税两种增值税替代之前的消费税和销售税；又在1988年将商品流通税转为商品流通服务税，使增值税扩围至服务业；在2002年和2004年分别将专为社会保障筹资的社会一体化税和联邦社会援助缴款转为增值税，至此完成了覆盖商品和服务，贯通生产、批发、零售等各环节的消费型增值税体系的构建。将货劳税中主要税种转型为增值税，可以在最大程度上消除重复课税，减少税收对经济的扭曲，刺激相关产业的发展，带动经济发展，从而扩大间接税与直接税的税基，促进税收收入的增长。

我国当前正在大力推进“营改增”，将增值税扩围至服务业，这对于构建成熟的货劳税制度意义重大。全面推进“营改增”的过程中，应当注重

^① 当然，其福利质量并不能与发达国家相提并论。

税率简化与合理设计,减少产业链重复课税,优化货劳税结构,实现收入平稳增长,并借助其“减税”效应带动间接税比重逐步降低。

4. 注重各税种均衡改革与重点突破。

巴西的税制改革体现出均衡改革的特点,既注重“以退为进”改革所得税,又着力推进货劳税主要税种向增值税转型,同时还关注占比较低的辅助税种的全面协调改革,尤其是近几年对资源税、燃油税等与环境保护、资源利用密切相关的税种的改革力度颇大。我国虽为资源大国,但资源税课征范围狭窄、税率较低,既不能筹集充足的财政收入,又不能引导合理使用资源,应当借鉴巴西经验,扩大资源税的课征范围,开征新的环境类税种,实现环境友好、资源节约和税收收入平稳增长的双重红利。

我国在税制改革、优化结构的过程中,应充分注重各税种均衡改革与重点突破。通过“以退为进”改革个人所得税、适时推进社会保障费改税、把握时机开征房地产税等,提高直接税比重,通过全面推进“营改增”、积极推进资源环境类税制改革、调整消费税课税范围等优化间接税,使间接税结构更趋合理、收入平稳增长、比重逐步降低,由此实现税制结构优化。

(四) 以税制改革“倒逼”税收征管条件进步以更好地优化税制结构

1. 税收征管条件是税制结构优化的客观约束和基础条件。

巴西税制结构变迁的历程表明,征管条件落后则不得不面对严重的逃税情况,直接税的主体地位难以实现;征管条件改善后,直接税比重则有显著提升。我国个人所得税由分类向分类综合征收、由以个人为单位到以家庭为单位征收的转变过程中,最大的约束也正是征管条件。为提高直接税比重,优化税制结构,应着力改进征管条件。

2. 以税制结构优化“倒逼”征管条件进步。

巴西税制结构变迁给出的另一个重要启示是,税制结构的优化并不以征管条件的成熟完备为前提,相反,以税制结构优化为目标的税制改革可以“倒

逼”征管条件进步。巴西在1965年改革个人所得税时征管条件相当落后,只有35万人填写了所得税纳税申报表,占人口总数的0.43%;而这次改革对税务机关的征管行为产生了强烈的“倒逼”作用,巴西出台多项措施加强税收征管,到1970年,超过1100万、占人口总数10.6%的人填写了纳税申报表。降低税率、减少级次的税制改革要求税基必须得到拓宽,这就倒逼征管条件不断进步。

3. “四位一体”改进税收征管条件。

一是简化税制以降低遵从成本。通过降低税率、减少级次等有效降低纳税人的时间、税务代理、税收筹划等遵从成本,从而提高其遵从水平。二是强化管理以减少逃税动机。通过建立完善的纳税限期、拖延处罚、逃税追责制度,严格征管以提高纳税人的逃税成本,减少逃税动机。三是改进技术以降低征纳成本。巴西较高的税收征管水平与其最早实施大规模的网上报税息息相关。信息技术的广泛应用为我国纳税信息系统的建设奠定了基础,而金税三期工程的上线则将为增值税的征收提供更有力的保障。征管技术的改进将使征纳双方的信息更加对称,从而降低征纳成本。四是培育纳税意识以提高遵从度。巴西在20世纪60年代加强税收征管的重要经验即是通过强化征管使国民认识到必须纳税,并经过几十年的发展培育了全民纳税意识。我国征税机关应通过纳税宣传、改善服务等在全社会培育纳税意识,以从根本上激励纳税人自觉纳税,提高遵从度。通过简化税制、强化管理、改进技术、培育纳税意识“四位一体”的举措改进税收征管条件。

正确认识征管条件与税制改革之间的关系对于优化我国税制结构意义重大。我国当前税制结构优化的主要路径是通过所得税和房地产税改革提高直接税比重,这需要较高的征管水平作为基础,但若执着于征管条件尚未完备而延缓税种改革的进程,则是忽视了税制改革对于征管条件的倒逼作用。因此,应积极稳妥地推进税制改革,并在此过程中通过持续不断地加强税收征管,优化税制结构。

(下转第22页)

- [4] 孙利春. 营改增对电信业的挑战及对策——基于某电信运营商省公司的分析 [J]. 中国总会计师月刊, 2013, (11).
- [5] 孙金怀. 营改增对电信业的影响分析 [J]. 经营管理者, 2013, (10上).

Abstract: As an important part of structural tax reduction, replacing Business Tax with VAT brings different effects on tax burden in different industries while achieving the effect of tax reduction in general. Following the pilot reform in transportation industry and part of modern service industry, telecom industry has also been included in the category of replacing Business Tax with VAT reform in June 2014, which will bring about influences on telecom industry's taxes, business model, and so on. This paper probes into the main factors causing tax rise based on the calculation on tax burden after the reform, and put forward some suggestions on how do respond to challenges brought about by the reform in telecom industry.

Keywords: Replacing business tax with VAT Telecom industry

(责任编辑: 孙亦军)

(上接第17页)

参考文献:

- [1] 国家税务总局税收科学研究所课题组. 国外税制改革发展方向与经验的研究 [J]. 经济社会体制比较, 2012, (6).
- [2] 韩毅. 外国近现代经济史 [M]. 北京: 高等教育出版社, 2010.
- [3] 胡秋红等. 巴西州际税收协调及其借鉴 [J]. 税务研究, 2010, (8).
- [4] 吕银春. 经济发展与社会公正——巴西实例研究报告 [M]. 北京: 世界知识出版社, 2003.
- [5] 林跃勤等. 金砖国家经济社会发展报告 (2011) [M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2011.
- [6] 罗伟林著, 郭存海译. 赤道之南——巴西的新兴与光芒 [M]. 北京: 中信出版社, 2011.
- [7] 塞尔索·富尔塔多著, 徐亦行, 张维琪译. 巴西经济的形成 [M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2002.
- [8] 斯蒂芬·罗博克著, 唐振彬等译. 巴西经济发展研究 [M]. 上海: 上海译文出版社, 1980.
- [9] 苏振兴等. 巴西经济 [M]. 北京: 人民出版社, 1983.
- [10] 周志伟. 巴西崛起与世界格局 [M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2012.
- [11] José Teófilo Oliveria and Ana Carolina Giuberti. Tax Structure and Tax Burden in Brazil: 1980—2004 [R]. Working Paper of Initiative for policy Dialogue, 2009, (10).
- [12] Lemgruber-Viol A. A Guideline for Tax Administration Reform: Using Information Technology to Modernize the Traditional Way We Pay Taxes in Developing Countries, [R] Working Paper of OECD, 2004, (9).
- [13] Racardo Varsano and Consultant, Tax Reform in Brazil: The Long Process in Progress [R] Working Paper of Institute of Applied Economic Research, Riode Janeiro, 2003, (4).
- [14] Rubem Mauro and Silva Rodrigues. Tax Reform in Brazil [R] Working Paper of Maastricht University, 2009, (6).

Abstract: Brazil's taxation structure has transformed from the pattern of "indirect tax as the main body" to a Dual-Subject pattern during the past 100 years; and since the 1980s, it has been a "basically stable and structural adjustment" taxation structure of "income tax and GST as Dual-Subject". With the economic development and improvement of tax administration, Brazil accomplished the process of taxation transformation by "improving direct taxes and optimizing indirect taxes". Based on the comparison of China-Brazil taxation structure, we then propose four revelations on the necessity, the direction, the timing and paths of China's taxation structure optimization.

Key words: Goods and services tax The characteristics of taxation Structure Transformation revelation

(责任编辑: 孙亦军)