

工作论文

NO.W221

2016.07



北京大学-林肯研究院 城市发展与土地政策研究中心

PEKING UNIVERSITY - LINCOLN INSTITUTE
Center for Urban Development and Land Policy

国际税制结构发展变化趋势

何杨 中央财经大学税务学院

北京大学廖凯原楼508室, 北京 100871 中国

文章仅代表作者个人观点, 不代表北大-林肯中心及相关机构的观点与立场。文章作者与北大-林肯中心共同拥有该工作论文的所有版权, 若需转载或引用文章中任何内容或数据, 须事先得到版权所有人的书面许可, 并明确标注资料来源。

目录

一、 影响税制结构的主要因素分析	3
(一) 经济发展、市场化、开放度对税制结构具有显著影响.....	3
(二) 经济发展程度是影响税制结构的最主要因素.....	4
(三) 长期来看, 税制结构经历了从原始直接税, 到间接税, 再到现代直接税的过程.....	6
二、 OECD 国家税制结构中, 所得税类、社会保障税类和财产税类占比最高.....	6
三、 OECD 国家税制结构演变体现了从间接税为主到直接税为主的过程.....	10
(一) 美国.....	10
(二) 英国.....	14
(三) 法国.....	17
(四) 德国.....	22
(五) 日本.....	26
小结.....	30
四、 新兴市场国家税制结构变化趋势	31
(一) 巴西.....	31
(二) 印度.....	34
五、 2008 年以来 OECD 国家税制结构变化趋势	37
(一) 企业所得税: 保持持续减税趋势.....	38
(二) 个人所得税: 降低中低收入阶层税负, 提高高收入群体税负.....	38
(三) 社会保障税: 降低税负, 促进就业.....	38
(四) 增值税: 提高增值税税率.....	39
(五) 消费税: 扩大征税范围.....	39
六、 金融危机后税制结构变化对中国的启示.....	39

国际税制结构发展变化趋势

何杨

税制结构反映了一国政府从国民财富中获得收入的方式和途径，与一国经济发展水平、政府运作方式以及税收征管能力等密切相关。一般认为，发达国家大多以直接税为主体，发展中国家主要以间接税为主体。2008 年全球金融危机之后，为了应对财政收入下滑的压力，不少国家普遍采取了增加间接税的政策，尤其是欧洲国家纷纷提高增值税、消费税税率；同时，为了保持对投资的吸引力，公司所得税继续呈现下降趋势，造成了直接税比重的下降，间接税比重的上升。但是研究发现，金融危机并没有改变各国税制结构的根本特征，不得不提高间接税比重的国家主要是在金融危机中面临严重财政危机的国家，更多的发达经济体更着重于通过合理的减税释放私人部门的活力。本报告首先从实证角度分析了影响税制结构的影响因素，然后分别对 OECD 国家和新兴市场经济国家的税制结构演变进行了分析，并着重研究了 2008 年金融危机之后的税制结构变化趋势。为了实现结构调整和社会公平的目标，我国应坚持提高直接税比重的长期税制改革方向。

一、影响税制结构的主要因素分析

（一）经济发展、市场化、开放度对税制结构具有显著影响

在税制结构的影响因素研究方面，国外学者研究的起步较早，Harley(1966)认为在经济发展的不同阶段，经济开放度、人均收入和市场化水平三方面的因素依次对其产生主导影响。其认为经济发展对市场发育程度以及经济发展水平产生决定性影响，同时对国民经济的生产及分配结构产生影响，从而最终对一国的税制结构产生影响。Hettich&Winer(1999)认为其他国家环境变化会对本国贸易产生影响，进而影响到本国税制。Ashworth&Heyndels(2002)的通过实证分析的方法，证明了经济增长与税制结构变化程度显著正相关。Wibbels&Arce(2002)以拉美国家为样本，实证研究后认为发展国家经济增长带来的税制结构的变化比发达国家更为显著。

在国内研究方面，马栓友（2001）曾研究税制结构与经济发展的关系，并对我国直接税与间接税的最优比重以及直接税占国民生产总值的最优比重进行了测算。吕炜（2004）认为市场发育程度、经济发展水平以及国民经济的生产结构与分配结构是影响一国税制结构的决定性因素。一国的经济发展水平越高，其国民的收入水平也较高，从而为直接税的征收提供了稳定的税基；另一方面，一国的经济发展水平越高，其税收征管效率也会提高，从而为直

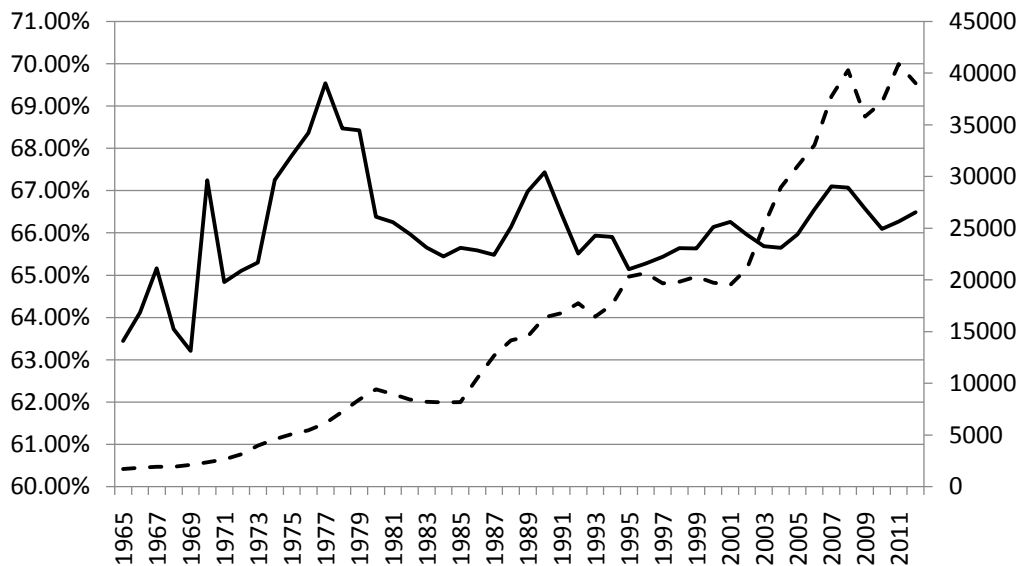
接税的征收提供了保障。李志远（2008）认为，经济发展水平越高越有利于直接税的税收征管，而经济发展水平越低时采取间接税越有利于税收的征管。刘广波（2008）认为经济结构、经济商品化程度以及经济效率会对税制结构优化产生影响。

（二）经济发展程度是影响税制结构的最主要因素

限于数据的可得性和研究的方便性，我们根据 OECD 的税收标准，将所得税（1000）、社会保障缴款（2000）、工薪税（3000）和财产税（4000）划分为直接税；将商品和劳务税（5000）划分为间接税。

OECD 国家的税制结构主要也分为以间接税为主体税种的阶段、以直接税为主体税种的阶段以及以直接税和现代间接税为双主体税种的阶段。图 1 为 OECD 国家从 1965 年至 2012 年直接税比重以及人均 GDP 随着年份变化的情况：

图 1 从 1965 年至 2012 年 OECD 国家直接税比重及人均 GDP 变化情况¹



基于其他学者的研究，这里以 OECD 国家为例，选取了从 1965 年至 2012 年的数据，主要研究了经济发展程度（用人均 GDP 衡量）、市场化程度（用贸易额占 GDP 比重衡量）以及经济开放程度（用出口额占 GDP 比重衡量）这三方面因素对一国直接税比重的影响。另外，为了消除自相关的影响，我们引入了滞后一期 AR(1)直接税比重的数据来自 OECD 数据库，三个方面因素的具体描述、资料来源以及系数预期符号如表 1 所示：

表 1 影响直接税比重的因素、描述及资料来源

¹实线表示直接税比重的变化趋势，虚线表示人均 GDP 的变化趋势。

影响因素	因素描述	资料来源
人均 GDP	代表经济发展程度	世界银行 WDI 数据库
贸易额占 GDP 比重	代表市场化程度	世界银行 WDI 数据库
出口额占 GDP 比重	代表经济开放度	世界银行 WDI 数据库

我们使用了固定效应模型进行回归，得到的结果如表 2 所示：

表 2 固定效应模型的回归结果

变量	模型 1	模型 2	模型 3	模型 4
常数	65.81 (66.82)	65.71 (66.53)	65.38 (89.25)	66.26 (66.05)
GDP	4.86E-05*** (2.45)	5.09E-05*** (2.57)	4.66E-05*** (2.43)	
TRADE	-0.07* (-1.97)	0.00075 (0.06)		-0.06 (-1.84) *
EXPORT	0.14 (2.11) **		0.012 (0.91)	0.14 (2.23) ***
AR(1)	0.81 (50.44)	0.81 (50.38)	0.81 (50.26)	0.81 (52.77)
调整后的 R 方	0.94	0.93	0.93	0.93
F 值	521.47	534.33	533.52	533.71
DW 值	2.39	2.39	2.38	2.40

注：括号内为 t 值，*、**、***为 10%、5%和 1%显著性水平下的显著。

资料来源：Eviews 测算结果

根据得到的模型的整体回归效果以及每一个变量的显著性水平，笔者选择了模型 1。

得到的调整后的 R^2 为 0.94 较高，说明面板数据的拟合效果较好。解释变量中各因素的 p 值与 t 值均符合要求，进一步说明拟合效果较好。通过回归分析，我们发现经济发展程度对于一国税制结构的影响很大，通过回归结果可知，人均 GDP 的系数为 4.86×10^{-5} ，说明当一国人均 GDP 每增长 10^5 美元时，该国税制中直接税的比重增加 4.86%；当一国贸易额占 GDP 比重每增长 1%时，该国税制中直接税的比重减少 0.07%；当一国商品和服务出口额占 GDP 比重每增长 1%时，该国税制中直接税的比重增加 0.14%。虽然以上回归结果的数据准确度仍待进一步完善，但经济发展水平越高，直接税比重相对越高这样的趋势大致可到呈现。

也就是说，虽然一些国家的税制结构变化中存在着偶然因素，如战争、政治变动等，但是总体来看，经济发展水平与税制结构呈现显著的正相关。

（三）长期来看，税制结构经历了从原始直接税，到间接税，再到现代直接税的过程

从总体来看，世界上主要国家的税制结构演化都经历了从早期的以原始直接税（人头税、财产税等）为主体，到以间接税（关税、消费税等）为主体；再由以间接税为主体的税制结构发展为以现代直接税（所得税等）为主体的税制结构转变，目前正朝着现代直接税（所得税等）与间接税（增值税等）并重的双主体税制结构发展。

究其原因，在农业经济时代，生产力水平非常低下，商品经济不发达，自给自足的自然经济占据主导地位，国家取得财政收入只能依靠直接对人或对物征收的原始直接税，如按人口课征的人头税、按土地面积课征的土地税等，形成以原始直接税为主体的税制结构。当时对商品的征税收入很少，商品税在税制结构中不占重要地位。随着社会生产力的发展，商品经济迅速发展，为商品课税创造了条件。同时商品课税既可以转嫁税收负担，又有利于增加财政收入，而且进口关税也可以对本国工商业的发展起到保护作用。这个阶段各国普遍开征国内消费税、关税等各种类型的间接税，逐步取代原始的直接税，形成了以间接税为主体的税制结构。随着商品经济的进一步发展，间接税的弊端也逐渐显露出来。如保护自给自足经济，抑制工商业的发展；保护关税制度，限制了对外贸易的发展和市场的进一步扩大等等。而与此同时，商品经济的发展带来了人们收入的不断增加，为征收所得税创造了条件。会计制度的相对完善，解决了如何计算净所得这一关键的技术问题，也使得所得税有了普遍征收的基础。自 1799 年英国首次开征所得税后，经过多次反复和曲折的发展过程，最后在多数发达国家建立起了以所得税——这一现代直接税为主体的税制结构。而在大多数发展中国家，由于经济发展水平和征管条件所限，形成了以增值税等间接税为主体税种的税制结构。自 20 世纪 80 年代至今，许多发达国家进行了大规模的税制改革，重新调整了税收对经济的干预政策。以所得税为主体税种的多数发达国家，纷纷削减所得税的比重以刺激经济发展，同时为平衡国家财政预算，进一步强化间接税尤其是商品税地位。而以增值税等间接税为主体税种的发展中国家，则纷纷削减增值税的比重，逐步提高直接税比重、强化所得税和财产税的调节作用。

二、OECD 国家税制结构中，所得税类、社会保障税类和财产税类占比最高

2010 年 OECD 国家不同税类占 GDP 的比重，总体来说，所得税类占 GDP 的比重最高，为 11.2%，其次是货物与劳务税类，其占 GDP 的比重平均为 10.7%，再其次是社会保障类，占 GDP 的比重为 9.1%。相对来讲，发达国家所得税类、社会保障类和财产税类占 GDP 的比重要高于发展中国家两种税类占 GDP 的比重；而货物和劳务税类占 GDP 的比重低于发展中

国家。与发达国家和发展中国家相比，我国所得税、社会保障收入占 GDP 的比重明显偏低，货物和劳务税的比重基本一致。

表 3 不同税类占 GDP 的比重（2010） %

	所得税	社会保障	工资税	财产税	货物和劳务税	全部税收
澳大利亚	14.6	0.0	1.3	2.4	7.3	25.6
奥地利	11.9	14.5	2.9	0.5	11.8	42.0
比利时	14.9	14.5	0.0	3.0	11.2	43.5
加拿大	14.5	4.7	0.7	3.6	7.5	31.0
捷克	7.0	15.3	0.0	0.4	11.3	34.2
丹麦	29.1	1.0	0.2	1.9	15.2	47.6
芬兰	15.2	12.7	0.0	1.2	13.4	42.5
法国	9.4	16.6	1.4	3.7	10.7	42.9
德国	10.3	14.1	0.0	0.8	10.6	36.1
希腊	6.8	10.9	0.0	1.0	12.0	30.9
匈牙利	7.7	11.9	0.6	1.2	16.2	37.9
冰岛	15.6	4.1	0.2	2.5	12.4	35.2
爱尔兰	10.0	5.6	0.2	1.5	10.2	27.6
意大利	14.1	13.4	0.0	2.1	11.1	42.9
日本	8.4	11.4	0.0	2.7	5.2	27.6
韩国	7.1	5.7	0.1	2.9	8.5	25.1
卢森堡	13.6	10.8	0.0	2.7	10.0	37.1
荷兰	10.8	14.1	0.0	1.5	11.9	38.7
新西兰	16.9	0.0	0.0	2.1	12.5	31.5
挪威	20.2	9.7	0.0	1.2	11.8	42.9
波兰	6.5	11.1	0.2	1.2	12.5	31.7
葡萄牙	8.4	9.0	0.0	1.2	12.3	31.3
斯洛伐克	5.0	12.3	0.0	0.4	10.3	28.9
西班牙	9.1	12.1	0.0	2.0	8.6	32.3
瑞典	16.2	11.4	3.2	1.1	13.4	45.5
瑞士	13.0	6.7	0.0	2.1	6.3	28.1
英国	13.1	6.4	0.0	3.2	4.5	34.9
美国	9.8	6.6	0.0	3.3	4.5	24.8
智利	7.5	1.4	0.0	0.7	10.1	19.6
爱沙尼亚	6.8	13.1	0.0	0.4	13.7	34.2
以色列	9.5	5.6	1.3	3.1	13.0	32.4
墨西哥	5.2	2.9	0.3	0.3	9.9	18.8

斯洛文尼亚	7.6	15.1	0.1	0.6	14.0	37.5
土耳其	5.6	6.1	0.0	4.2	10.7	25.7
非加权平均值						
OECD 国家	11.2	9.1	0.4	1.8	10.7	33.8
发达国家 a	12.1	9.5	0.4	1.9	10.4	25.0
发展中国家 a	7.0	7.4	0	1.6	11.9	28.0
中国	4.5	4.7	0	1.8	11.1	22.2

资料来源：OECD 《Revenue Statistics 1965-2012》，中国数据根据《中国财政年鉴》和《中国统计年鉴》（2011）计算。

从不同税类占全部税收的比重来看，2011 年 OECD 发达国家全部税收中所得税的比重最高，平均为 48.0%，而拉美国家所得税类的比重仅为 31.0%。货物与劳务税的比重发达国家仅占 42.8%，而拉美国家的比重达到 63.1%。与发达国家和发展中国家相比，中国所得税占全部税收的比重仅为 25.5%，不仅远远低于发达国家，也低于拉美国家。而货物与劳务税的比重为 65.4%，不仅远远高于发达国家，也高于拉美国家水平。

表 4 不同税类占全部税收的比重（2010） %

	所得税	社会保障	工资税	财产税	货物和劳务税	其他税收
丹麦	61.1	2.1	0.5	4.0	31.9	0.0
挪威	47.0	22.5	0.0	2.9	27.6	0.0
新西兰	53.7	0.0	0.0	6.8	39.5	0.0
瑞典	35.6	25.0	7.1	2.4	29.4	0.1
冰岛	44.4	11.8	0.5	7.0	35.2	1.1
芬兰	35.7	29.8	0.0	2.7	31.5	0.1
加拿大	46.8	15.3	2.1	11.5	24.3	0.0
比利时	34.3	32.4	0.0	6.8	25.6	0.0
澳大利亚	57.1	0.0	5.2	9.3	28.4	0.0
意大利	32.9	31.3	0.0	4.8	25.9	4.8
瑞士	46.2	23.8	0.0	7.4	22.6	0.0
卢森堡	36.6	29.1	0.0	7.2	26.9	0.1
英国	37.5	19.0	0.0	12.1	30.8	0.0
奥地利	28.3	34.6	6.9	1.3	28.0	0.6
德国	28.7	39.0	0.0	2.3	29.5	0.0
荷兰	27.9	36.3	0.0	3.8	30.8	0.5
爱尔兰	36.2	20.1	0.7	5.6	37.0	0.0
匈牙利	20.4	31.4	1.5	3.1	42.7	0.7
美国	43.6	25.7	0.0	12.8	18.0	0.0

西班牙	28.3	37.6	0.0	6.4	26.7	0.7
法国	21.9	38.7	3.2	8.5	25.0	2.4
葡萄牙	26.9	28.8	0.0	3.7	39.4	0.8
日本	30.2	41.1	0.0	9.7	18.7	0.3
希腊	22.2	35.2	0.0	3.2	39.0	0.0
韩国	28.2	22.8	0.2	11.4	33.9	3.4
捷克	20.4	44.6	0.0	1.3	33.2	0.0
波兰	20.4	34.9	0.8	3.8	39.4	0.5
斯洛伐克	17.8	43.4	0.0	1.5	36.5	0.0
智利	38.4	6.9	0.0	3.6	51.3	-0.3
爱沙尼亚	19.9	38.5	0.0	1.1	40.0	0.0
以色列	29.3	17.2	3.9	9.6	40.0	0.0
墨西哥	27.8	15.4	1.5	1.6	52.6	1.1
斯洛文尼亚	20.2	40.3	0.2	1.6	37.3	0.0
土耳其	21.7	23.7	0.0	4.2	48.4	1.9
OECD 国家	33.2	26.4	1.0	5.4	33.1	0.6
发达国家 a	34.7	27.0	1.0	5.8	30.6	0.6
发展中国家 a	26.2	23.7	0.9	3.6	44.9	0.5
中国	20.3	21.2	0.0	8.1	50.0	0.5

资料来源：OECD《Revenue Statistics 1965-2012》，中国数据根据《中国财政年鉴》和《中国统计年鉴》（2011）计算。a 由作者根据以上数据计算而成，税收总额与各项税收之间的差额为“其他税收”。

2011 年，OECD 发达国家全部税收中所得税的比重最高，平均为 48.0%，而拉美国家所得税类的比重仅为 31.0%。货物与劳务税的比重发达国家仅占 42.8%，而拉美国家的比重达到 63.1%。与发达国家和发展中国家相比，中国所得税占全部税收的比重仅为 25.5%，不仅远远低于发达国家，也低于拉美国家。而货物与劳务税的比重为 65.4%，不仅远远高于发达国家，也高于拉美国家水平。当然，从发展趋势来看，由于所得税征管复杂、对经济增长等存在负面效应，所以近年来即使发达国家也开始加大了对货物和劳务税的征收力度。

表 5 不同税类占全部税收的比重

	所得税	财产税	货物和劳务税	其他税收
OECD 发达国家（2011）	48.0	7.9	42.8	1.0
OECD 拉美国家（2010）	31.0	4.4	63.1	1.5
中国	25.5	9.1	65.4	0.0

资料来源：OECD Statistics 2012

注：统计口径采用小口径税收收入，扣除了社会保障相关项目。OECD 发达国家包括奥地利、比利时、加拿大、捷克共和国、丹麦、芬兰、法国、德国、希腊、匈牙利、冰岛、意大利、韩国、卢森堡、新西兰、挪威、斯洛伐克共和国、西班牙、瑞典、瑞士、英国、美国；OECD 拉美国家包括智利、墨西哥、阿根廷、巴西、哥伦比亚、哥斯达黎加、多米尼加共和国、厄瓜多尔、萨尔瓦多、危地马拉、巴拿马、巴拉圭、秘鲁、乌拉圭、委内瑞拉。

三、OECD 国家税制结构演变体现了从间接税为主到直接税为主的过程

（一）美国

（1）1783-1861 年以关税为主体的间接税制

在 1783 年美国宣布正式独立之前，由 13 个殖民地组成的大陆国会没有宪法赋予的课税权，因此无法在美国建立一套统一的税收制度。

1787 年，美国成立联邦共和国，通过了新宪法。新宪法规定，联邦政府拥有独立的课税权，各州将进口关税让渡给联邦政府，作为联邦政府的主要收入来源。同时，新宪法还规定联邦政府可以课征酒税等间接税，而各州政府主要课征财产税、人头税等直接税。这样，一套以关税为主体的间接税体系开始在美国建立起来。

美国关税制度几经更改，税率不断提高，到 1861 年平均税率已达 24% 左右，其所组织的收入约是其他财政收入的 5-10 倍，关税成为这一时期美国税收制度中最重要的税种。

（2）1861-1913 年逐渐从以关税为主体的间接税制向以直接税为主体的复合税制转化

1861 年美国南北战争爆发，为了筹措经费，经国会通过，联邦政府开始对年所得在 800 美元以上的个人征收 3% 的个人所得税。

1862 年，对个人所得税法进行了修改，规定对超过 1 万美元的年所得，税率提高为 5%，从而使个人所得税稍具累进性。战争结束后，个人所得税遭到了纳税人的一致反对，1872 年，个人所得税法被废止。

从 1861 年到 1913 年，美国绝大多数的联邦税收收入仍来源于间接税，其中关税与国内货物税的比例几乎相等。特别是联邦政府从 1861 年起，扩大了国内消费税的课征范围并提高了税率，使关税收入历史性地退居次要地位。

1913 年，美国宪法修正案重新恢复开征所得税，从而逐步确立了以商品税为主体税种

的税制框架，所得税在税收收入中的比重逐年提高。

（3）1913 年以后，以所得税为主体的直接税税制体系

1913 年是美国税制从商品课税为主走向所得课税为主的分界线。第二次世界大战爆发，美国隔岸观火，大发战争财，极大地刺激了美国经济的增长和税基的扩大，客观上促进了美国当代税制体系的形成。

由于二战急需增加军需供给，所得税作为良好的筹资工具开始发挥作用。1913 年，美国所得税收入只有 0.35 亿美元，到 1920 年就达到 49 亿美元，7 年间增加了 100 多倍，在 20 世纪 30 年代逐步上升为主要税种，而原来作为主要财源的关税、消费税、交易税、财产税等退居次要位置。

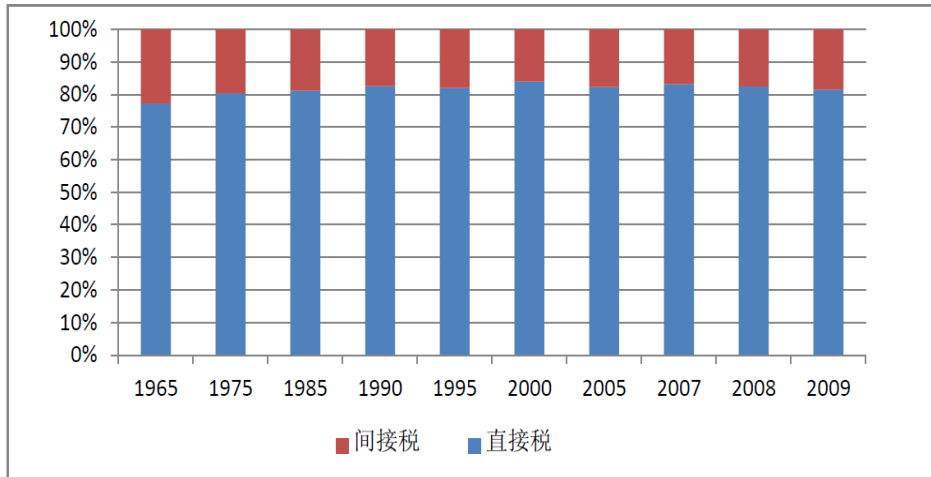
战后，所得税不但没有削减，反而呈上升趋势，至 1927 年所得税收入占税收总收入的比重达到 64%。1943 年制定的（现行付税法）又从立法角度确立了“凡有收入必须纳税”的原则，从而使所得税的税基不断扩大，所得税税种也随之增加。1961 年，肯尼迪总统为刺激经济再次制定减税政策，使得美国所得税占全部税收的比重有一定程度的下降。

到 20 世纪 70 年代，两次中东石油危机导致美国经济面临“高赤字、高失业、高通胀”的“三高”局面。根据供给学派提出的“拉弗曲线”，美国政府推行了 20 世纪最深刻的税收改革，即《1986 年税收改革法案》。改革后，所得税占全部税收的比重并没有发生大的变化，仅略有下降。1993 年，克林顿推出振兴美国经济的“综合经济发展计划”，主要内容就是增税措施。该计划实施的结果，是美国所得税占全部税收的比重大幅上升，从 1995 年的 46% 上升至 2000 年的 50.5%。20 世纪初，互联网泡沫的破灭以及 9·11 事件的爆发，促使小布什政府同时实施减税和增加国防开支的政策，导致美国迅速产生巨大的财政赤字。2006 年，布什通过了两个税制改革方案：《单一所得税制方案》和《经济增长及投资税制方案》，其结果是所得税收入大幅下滑，所得税占全部税收的比重也逐步下降。

（4）直接税与间接税内部演变过程

下图是美国 1965 年-2009 年直接税和间接税占全部税收的比重，可以发现，美国直接税占全部税收比重高达 80%，并且这一比例在此期间并没有显著的变化，显示美国是一个以直接税为主体的国家，这与美国建立单一所得税体系有密不可分的关系。美国建立单一税制的主要目的是简化税制，同时也在很大程度上提高了以所得税为代表的直接税税收收入，进而提高了直接税占全部税收的比重。

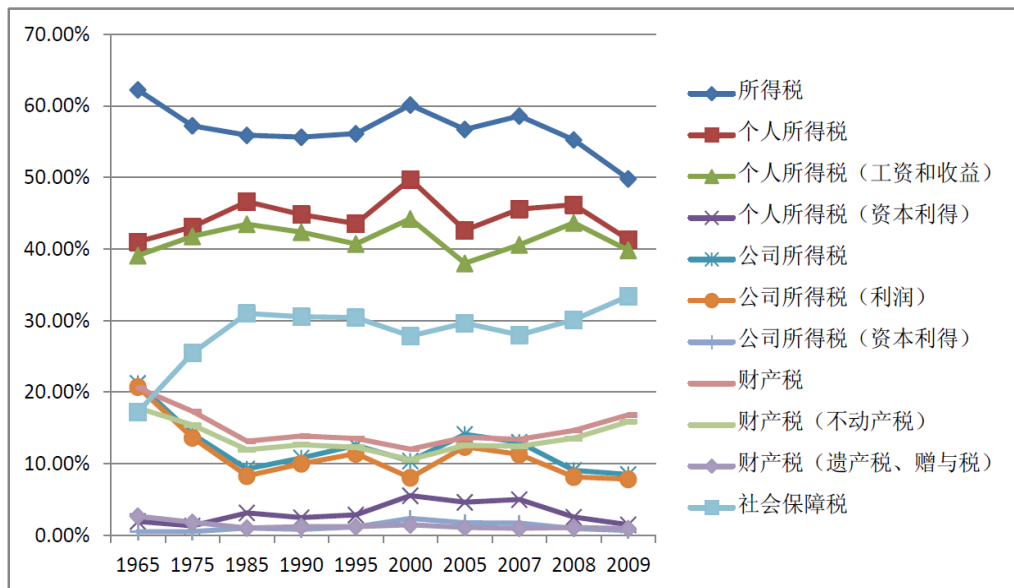
图 2 美国直接税和间接税占全部税收的比重



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

美国直接税结构如下图所示：

图 3 美国 1965-2009 年直接税结构

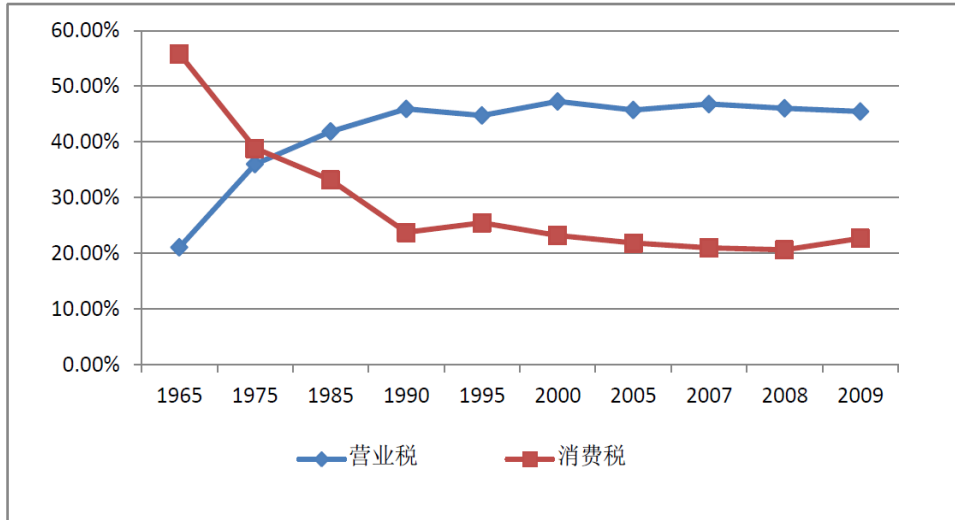


资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

从上图可以发现，美国直接税主要是所得税和社会保障税。所得税占直接税的比重一直处在 50%以上，但是这一比重从 1965-2009 年间有明显的下降趋势，这与美国在此期间的税收政策调整密切相关。在所得税中，个人所得税中的工资和收益部分占绝大部分，个人所得税中的资本利得部分和企业所得税占的比重则较小。社会保险税方面，在 1965-2009 年间，社会保险税占直接税的比重有明显的上升趋势，成为美国直接税的主要税种，这与美国近年来加强低收入人群社会保障制度建设有关。财产税占美国直接税的比重较小，并且主要是不动产税，该税种在近年有上升趋势；遗产税、赠与税占直接税比重几乎可以忽略不计。

间接税主要包括增值税、营业税和消费税，但是美国还没有开征增值税，因此主要分析营业税和消费税。美国营业税和消费税占间接税的比重如下图所示：

图 4 美国 1965-2009 间接税结构



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

由上图可以发现，营业税和消费税明显地体现出此消彼长的关系。具体而言，从 1965 年到 2009 年间，营业税占间接税的比重在 1965—1990 年间上升速度十分迅速，在近些年则趋向于平稳；而消费税在此期间则有明显的下降趋势，特别是在 1965—1990 年间下降较快。消费税占间接税的比重从 1965 年的 50% 以上下降到 2009 年的大约 20% 左右，而营业税所占比重在此期间则从 20% 左右上升到 45% 左右。

经过上述若干阶段的演变，在美国当前的税制结构中，直接税所占的比重最大，达到 80% 以上，间接税仅占不到 20%。在直接税中，所得税所占的比重远远大于其他税种，而其中个人所得税的工资和收益部分又占最大的比重，可达 40% 以上。此外，社会保障税在美国直接税税制结构中地位日益提升。在间接税中，营业税和消费税占比最大，并且在近年营业税占比超过了消费税占比。到目前为止，美国还没有征收增值税。

(5) 演变原因

美国税制的演变，特别是直接税与间接税结构的演变，主要出于以下动因：一是增加税收收入，缓解政府财政赤字压力，实现国家财政的稳健与可持续性。二是保持直接税的主体地位，突出税制收入分配功能，缩小实际收入差距，缓解社会矛盾。三是配合国家发展战略，吸引国际投资，促进经济增长，提升美国全球竞争力。四是简化税制，降低纳税人遵从成本与负担。

（二）英国

英国的税制体系由一系列直接税和间接税组成。以税种划分，个人所得税、国民保险税和增值税是英国税制体系中的主体税种，三种税占整个政府公共财政收入的一半以上。以直接税和间接税划分，直接税收入占全部收入的 60%左右，间接税收入占全部税收的 40%左右。直接税包括资本利得税、企业所得税、个人所得税、遗产税、国民保险税、市政税和商业差饷；间接税包括消费税、保险税、汽油税、印花税、土地印花税、储备金印花税和增值税。

英国税制经历了比较漫长的发展历程。17 世纪前，英国税制以原始的直接税为主体，并辅之以某些单项消费税和其他税收。17-18 世纪盛行消费税，开始建立以间接税为主体的税制结构。1799 年首创所得税以后，税制结构又发生了变化。到第二次世界大战后，直接税收入已占到税收收入总额的 50%左右，形成以直接税为主体的税制体系。具体分为以下几个阶段：

（1）二战以后：开征社会保障税

二战以后，英国逐步建立了国民健康服务体系，相应地对 1905 年开征的国民保险税进行了改革，主要是扩大了征收范围和提高了税率，为国民健康、退休和其他福利等提供资金保障。到了 20 世纪 80 年代，国民保险税成为仅次于所得税的第二大税种。

（2）加入欧共体：开征增值税，降低关税

1973 年，英国加入欧洲经济共同体，对税制进行了重大改革，主要内容包括：（1）完善所得税制，将基本所得税和附加所得税合并，实行统一所得税制，并统一使用累进税率；（2）开征增值税，取代了二战后开征的购买税；（3）将与欧洲经济共同体国家贸易的关税税率降低了 20%。

（3）工党税改：降低所得税，增加间接税

1979 年撒切尔夫人执政英国之后，为了促进经济增长和提高就业率，推行了税制改革。这一阶段的税制改革主要是针对个人所得税和商品流转税，具体措施包括：（1）降低所得税，包括提高所得税的基本扣除，降低基本税率和最高税率，提高投资所得附加税的起征点等；（2）增加间接税，包括提高增值税税率和增加消费税等。随后的 1984 年税改，主要是通过取消特别折旧、取消国民保险税附加等政策调整公司税。

（4）80 年代后期减税改革：大幅度降低直接税税负

1987 年保守党赢得大选后，进行了一系列的税制改革，其税改措施包括：一是规范所得税税率，将以往三级超额累进税率改为 25%和 40%两级税率；二是增加资本利得税的扣除；

三是将遗产税的税率调整为 40%一档。此外，对已婚夫妇改合并纳税为个人单独纳税。

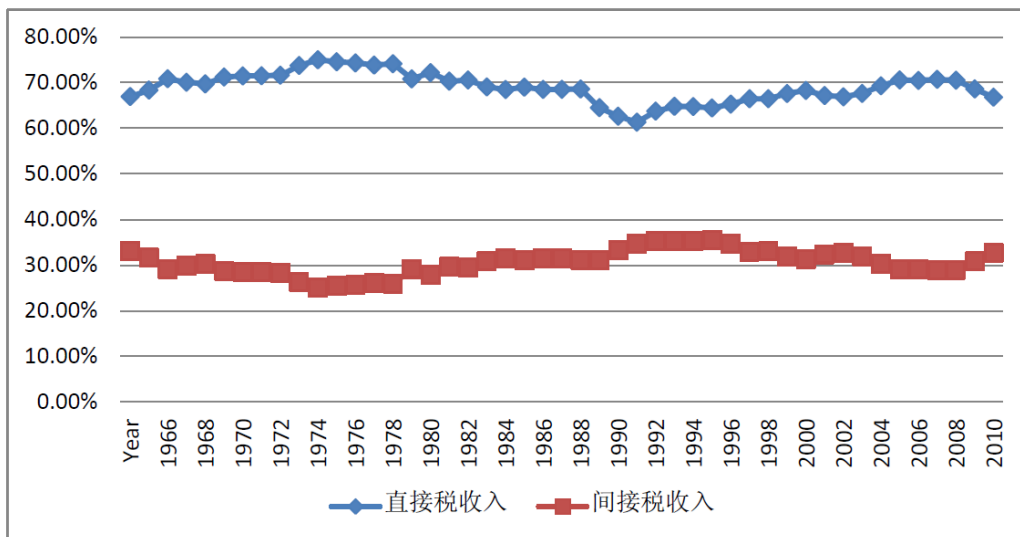
(5) 2006 年税改：减轻直接税和增值税税负，增加环境相关税

进入 21 世纪后，英国社会经济发展仍然面临诸多问题，因此英国政府在进行税制改革时，设定的目标是就业、公平和环境。2006 年，英国进行的税制改革主要包括以下几个方面内容：一是通过调整各等级应纳税所得额的上限和下限、提高老年人宽免额、增加工资薪金所得税前扣除额等方式降低个人所得税税负；二是将原先适用于小规模纳税人的公司所得税两档税率统一为一档低税率(19%)，而基本税率仍维持在 30%水平上；三是自 2006 年起，遗产税起征点比此前提高 3.6 个百分点；四是从 2006 年 4 月 1 日开始，将增值税起征点从 60000 英镑提高到 61000 英镑；五是调整汽车税，提高提高碳氢化合物油的定额税率、垃圾掩埋税税率和气候变化税税率；六是提高居民土地转让印花税起征点以及烟草税和酒税的定额税率。

(6) 直接税与间接税内部演变过程

17 世纪前，英国税制以原始的直接税为主，并辅以某些单项消费税和其他税收。17-18 世纪盛行消费税，开始建立以间接税为主体的税制结构。从 1799 年首创所得税到第二次世界大战后，直接税收入已占到税收收入总额的 50%左右，形成以直接税为主体的税制体系。从 1965 年开始，虽然直接税和间接税的比重在某些年份有些改动，但基本上，都维持了在 7: 3 的比例，即直接税收入占到总收入的 70%左右，间接税占到 30%左右，确立了一个以直接税为主体的税收制度。

图 5 英国直接税与间接税关系演变

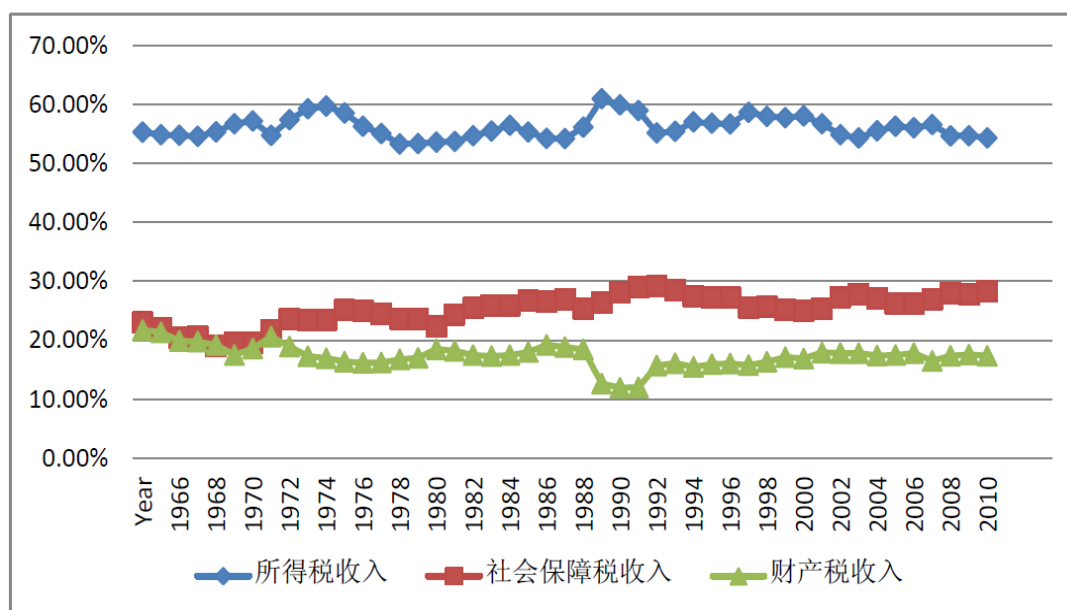


资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

就直接税内部而言，英国的直接税主要分为三大类：第一类针对所得、利润和资本利得

征税，包括个人所得税、公司所得税和资本利得税，占直接税的比例在 50-60%之间。虽然经过历次改革和调整，但是所占比例变化不大。所得税收入是英国财政收入的重要来源之一。第二类是社会保障税，也称国民保险税。作为国民社会保障体系的重要资金来源，社会保障税经过了多次改革，主要是扩大了征收范围和提高了税率。到了 20 世纪 80 年代，国民保险税成为仅次于所得税的第二大税种，税收收入占直接税的 25%，并且持续上升，如今已经接近 30%。第三类为财产税，主要包括商业差饷、市政税和遗产税。财产税的收入略有下降，主要原因是 1988 年税改将遗产税 7 级税率（30-60%）改革为一级税率（40%）。目前财产税约占直接税总收入的 15%。

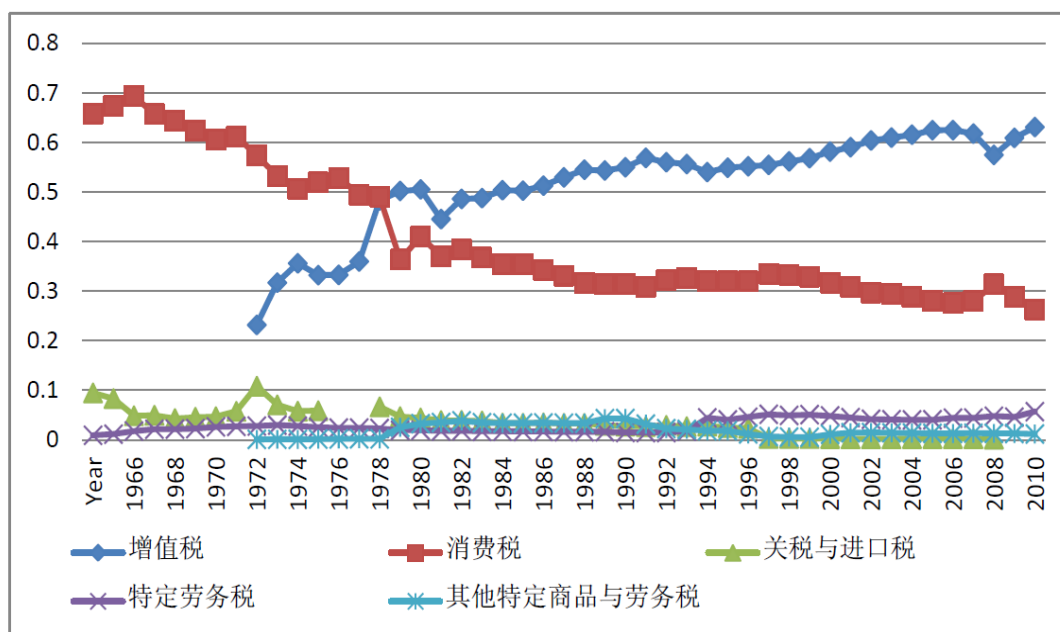
图 6 英国直接税内部结构演变



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

在间接税方面，1973 年英国加入欧洲经济共同体，对税制进行了重大改革，在间接税方面主要有两大措施：一是开征增值税，取代了原来的销售购买税；二是降低了关税税率。从下图可以看出，从 1973 年开征增值税以来，增值税的比重逐渐增加，从 1973 年 22% 上升到 2011 年 63%。随着增值税的比例增加，消费税的比例不断下降，从 1965 年占 70% 降至如今的 30%。此外关税、特定劳务税和其他特定商品与劳务税的比例相对较低，不到 10%。

图 7 英国间接税内部结构演变



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

由上述分析可见，英国税制从原始的以直接税为主体，到以间接税为主体的税制，再到以现代所得税为代表的直接税为主体的税制，经历了漫长的发展历程。二战之后，影响英国税制改革的三大因素为：一是财政收入方面的考虑，税制改革对财政收入的影响是首先要考虑的因素；二是利用税收加强对宏观经济的调控；三是实现社会公平目标。从 2000 年以来，英国税制改革呈现出新的发展趋势：一是更加注重社会公平，税制设计更加人性化；二是将环境保护的理念融入税制设计，如提高垃圾填埋税的征税额，开征航空旅客税、气候变化税等，在消费税中尤其体现了其环保的思想。三是降低税负，简化税制，以提高竞争力。2003 年英国的宏观税负从 37.4% 下降到 35.3%，目前其税负在欧盟国家已处于较低水平。

(三) 法国

法国是比较典型的中央集权型税收管理国家。虽然实行中央和地方两级分税制度，但是税收立法权、征收权和管理权均集中在中央，中央税和地方税的法律和政策都由中央统一制定。中央政府的税收收入主要来源于商品和劳务税以及所得税，2011 年两者占其税收总额的比重分别为 54.5% 和 35.4%。地方政府的税收收入主要来源于财产税，2011 年财产税占法国地方税收收入的 52.5%，其次是商品和劳务税，占地方税收总额的 24.0%。

(1) 20 世纪 80 年代以前的税制改革

18 世界末，法国确立资本主义制度后，历经数次政权更迭，期间政府先后修改和增设了许多间接税税种。19 世纪中叶以后，间接税逐渐超过直接税比重。1914 年，为了筹措急

剧增加的一战军费，法国开征了所得税，并确定其为主体税种，此后十几年间不断对所得税制进行优化完善，直到 1926 年所得税制度才基本建立起来。二战以后，福利国家模式在包括法国在内的西方国家得到迅速推广，社会保障税开始在法国崭露头角。

从直接税和间接税比重的对比来看，20 世纪前半叶，法国间接税收入远远高于直接税。但随着法国税收体制的不断完善和发展，逐渐形成了所得税和商品服务税并重的税制结构，并且法国税收负担的总体趋势是趋于上升的，满足不断增加的政府支出。由于所得税增加财政收入和进行再分配的功能比较显著，20 世纪后半叶，特别是 1980 年以前，法国政府更倾向于征收所得税，表现在税制结构上就是所得税比重的上升和商品服务税比重的下降，所得税由 1965 年的 24% 上升至 1980 年的 29%，而商品服务税则由 1965 年的 58% 降至 1980 年的 53%。

由于增值税具有税基宽广、税率简化、易征易管、征收成本低、不易偷漏税等优点，因此，法国改善增值税制度，扩大增值税征收范围，发展至今形成了完善的现代增值税制度。

(2) 20 世纪 80 年代至 90 年代中期的税制改革

1981 年，左翼联合政府上台，税制改革强调再分配效果的趋势得到了进一步加强，由高税负和高边际税率所带来的效率问题也开始为人们所关注，税制改革开始转向降低税负，并由此减少高税负所带来的经济效率损失。为此，法国政府决定在 1985 年实施削减税收负担率一个百分点的一揽子减税措施，具体包括以下几方面：

一是将公司所得税税率从 1986 年的 50% 降低到 1988 年的 42%。1989 年，把重新投资利润所适用的公司所得税税率进一步削减到 39%，随后降低到 33%。削减公司所得税税率不但减轻了公司的税负，也解决了对公司已分配利润的双重课税问题。同时，法国税务当局通过改进公司亏损后转制度并修改对企业集团的课税规定，也增强了公司所得税制的中性。

二是将个人所得税最高边际税率从原来的 60% 提高到 65%，1988 年又降至 56.8%。对所得开征累进附加税，并开征大宗财产税。

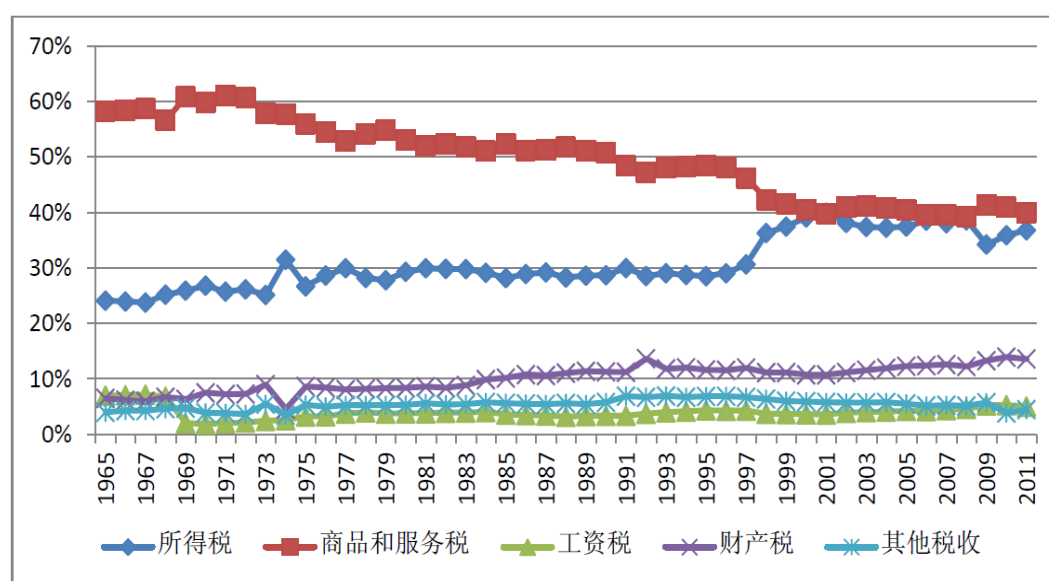
三是 1989 年将增值税的标准税率由 33.3% 降为 28%，低税率则由 7% 降为 5%。另外，增值税改革将电信业纳入了增值税的征收范围，从而使得企业对电信服务支出上的税收可以得到扣除。

四是提高了社会保障税税率，并采取了一些临时性的税收措施，其结果是税收总额（包括社会保障税）占国内生产总值的比重从 1986 年的 44.2% 提高到 1987 年的 44.7%，1988 年继续保持在这个水平上。尽管此次税改减税金额达到 630 亿法郎，但法国的所得税和社会保障税占国内生产总值的比重仍是所有 OECD 国家中最高的。

(3) 20 世纪 90 年代中期后的税制改革

1997 年，法国对个人所得税进行了大规模改革，主要措施是将个人所得税的最高边际税率从 56.8% 降到 54%，最低税率从 12% 降到 10.5%，并将免税额从每个人 22610 法郎提高到 25610 法郎。同时，取消了一些纳税人适用的特别税收扣除和税收抵免，从而简化了税制，实现了宽税基、低税率的税制改革目的。此外，法国还明确了预提税、继承税和财富税的扣税标准。通过这些改革，法国的所得税比重不断上升，从 1997 年的 30.67% 升至 2011 年的 36.81%，而以增值税为代表的商品和服务税则持续下降，从 1997 年的 46.26% 降至 2011 年的 40.02%。

图 7 法国各税种占税收总额的比重（1965-2011）

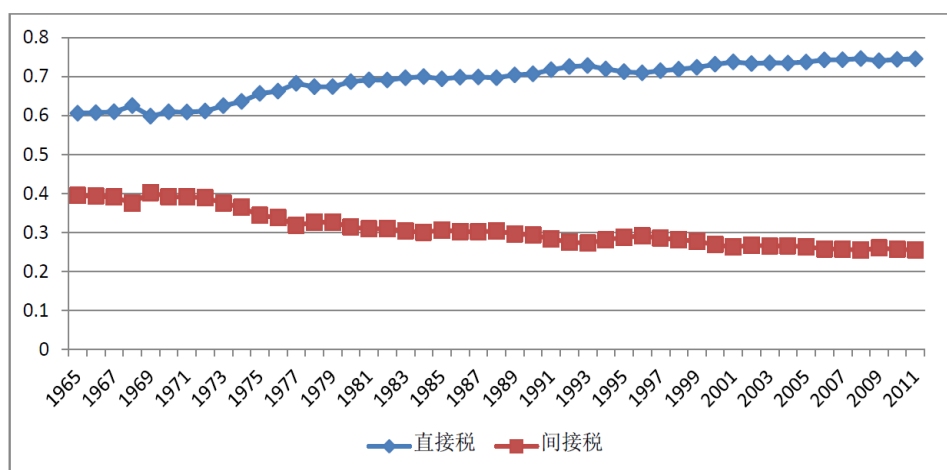


资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

(4) 直接税与间接税内部演变过程

总体来看，自 1965 年以来，法国直接税的比重不断上升，而间接税的比重不断下降。具体可以分为两个阶段：第一阶段是 1970 年以前，直接税和间接税的比重一直维持在 6:4 左右，比较稳定；第二阶段是 1970 以后，法国直接税的比重从 60% 上升至 73% 左右，而间接税的比重则从 40% 降至 27% 左右，并一直维持至今。

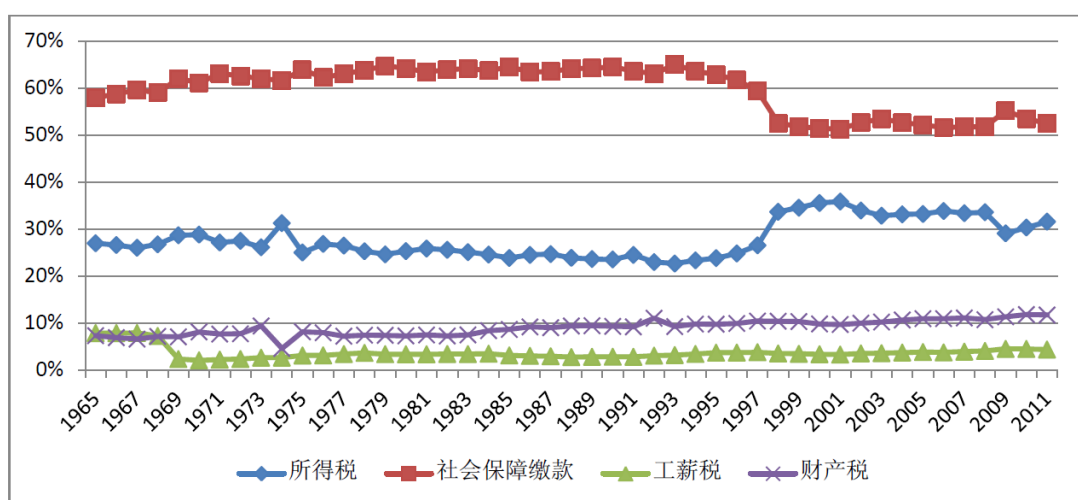
图 8 法国直接税与间接税关系演变



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

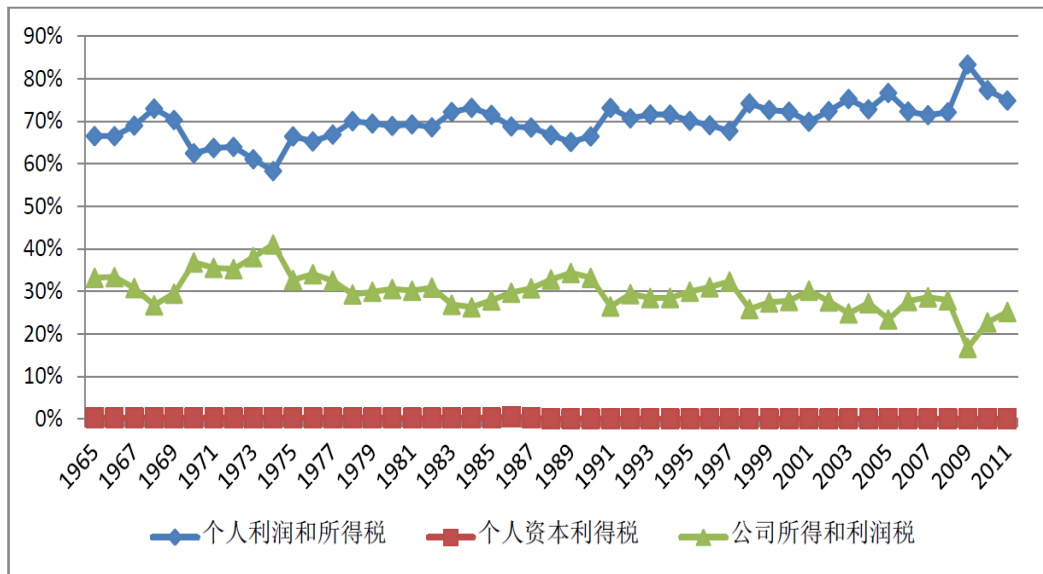
从直接税内部来看，1998 年以前，法国直接税内部各税种的比例是相对稳定的，其中社会保障缴款的比重最高，占直接税的比重维持在 60%以上；其次是所得税，占直接税的比重维持在 25%左右。1998 年，法国推进了以提高社会保险缴纳为核心的养老保险改革，导致直接税内部各税种结构发生了显著变化，主要表现为社会保障缴款比重的下降和所得税比重的上升。从所得税内部来看，个人利润和所得税的比重呈波动上升趋势，其占所得税的比重从 1965 年的 66% 升至 2011 年的 75%，而公司利润和所得税的比重波动下降，从 1965 年的 33% 降至 2011 年的 25%。资本利得税的比重则一直维持在十分低的水平。从财产税内部结构来看，不动产税占财产税的比重不断上升，从 1965 年的 46% 升至 2011 年的 67%；而金融与资本交易税占财产税的比重不断下降，从 1965 年的 40% 降至 2011 年的 16%。此外，财产转让环节税收的比重不断下降，而持有环节的比重不断上升。

图 9 法国直接税内部结构演变



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

图 10 法国直接税内部结构演变



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

从间接税内部来看，增值税的比重最高，占间接税的比重维持在 70%左右；其次是特殊消费税，占间接税的比重维持在 20%左右。法国从 1954 年开始实行增值税，1966 年对增值税进行了一次大规模改革，将征收范围从原来只限于工业生产和商业批发环节扩大到零售环节。到 20 世纪 70 年代，法国才形成比较完善的增值税制，此后法国仅对增值税进行了一些微调，再也没有进行过大规模改革。

综观法国的税制改革，不难发现其中有许多因素在影响着改革的方向和程度，其中有两个方面的因素起着关键性的作用。

(1) 为不断增长的、庞大的社会保障事业提供资金支持，是法国税制改革的重要制约因素。从 20 世纪 60 年代以后，法国的社会保障支出持续上升，特别是 20 世纪 70 年代以来，社会保障支出高速增长，其增长速度明显快于国内生产总值的增长速度。进入 20 世纪 90 年代以后，导致社会保障支出增长的因素并未完全消失，如人口老龄化和社会保障制度本身所造成的“免费搭车”问题，从而使筹集资金成为对整个财政税收制度的巨大压力。

(2) 欧洲统一市场的建立也影响着法国税制改革的方向和程度，对法国间接税改革的影响更加深远。由于当时法国增值税税率档次较多，税率较高，税基也较宽，法国按照欧共体的要求改革协调其增值税税制，由此造成增值税收入的锐减成为十分棘手的问题。此外，由于增值税收入在税收总收入总额中所占的比重较大，如果改革做不到税收中性，增值税的任何改革都会成为政府平衡财政收支的难题。

总之，增值税改革带来的收入损失和社会保障税的收入压力一起构成法国税制改革的巨大约束因素。

（四）德国

德国现代税制的雏形形成于 19 世纪。1808 年，德国在普法战争中被法国击败，为了赔偿法国的损失，德国开征所得税。由于所得税饱受争议，此后时征时停。直到 1821 年，德国议会成立，议会才正式颁布实施所得税法。当时德国的税制以间接税为主体，税收收入主要来源于消费税、印花税、关税等，所得税的收入很少，而且把所得税划归州政府所有。

进入 20 世纪，德国经济发展相当迅速，成为举足轻重的资本主义国家，相应地税制结构也在发生变化。1900 年德国开征遗产税，1916 年开征商品消费税，1918 年改为周转税，1920 年开征公司所得税。第一次世界大战结束后，德国税制进行了一次重大改革，就是把原来属于州政府的所得税变为中央税，使德国联邦的税收收入大幅度上升，税制结构也发生了重大变化。至此，德国形成了所得税、商品课税和财产课税的复合税制体系。

第二次世界大战结束后，为了促进经济恢复和增长，战后德国对税制进行了多次改革。1950 年，德国第一次降低个人所得税、公司所得税及几种消费税的税率，试图通过减税来刺激德国经济的复苏。1956 年对个人所得税进行改革，提高个人所得税的起征点，同时将公司所得税的综合税率由原来的 60%降低到 45%。1958 年德国改革了个人所得税申报制度，将原来夫妻二人联合申报改为单独申报，以降低纳税人的税收负担。企业所得税方面，为了对企业自身投资积累进行鼓励，对其所购的固定资产予以免税。1968 年德国推行增值税制度，以消除流转税存在重复征税的现象。

经过长期的发展，德国所得税和商品服务税在分别经历了短暂的上升和下降后趋于平衡，形成了所得税与商品服务税并重的税制结构。

（1）20 世纪 70 年代至 90 年代中期的税制改革

20 世纪 70 年代是德国战后经济遇到困难的时期，这一时期德国税制改革的主要措施就是通过减税刺激经济增长和就业增加，并加强税收征管。1990 年东德和西德统一，德国面临一个如何统筹协调发展的问題，为了筹措资金加快东德经济的发展，完成德国的统一整合，1991 年和 1992 年德国开征附加团结税，1993 年提高了增值税的税率，加上从 20 世纪 80 年代以来德国在所得税上的减税效应，使 20 世纪 90 年代德国的税制结构发生了明显的变化，即直接税在整个税收中的比重下降，间接税比重上升。

（2）1997 年德国税制改革

进入 20 世纪 90 年代以后，德国经济增长疲软，失业率居高不下。由于税负水平比较高，

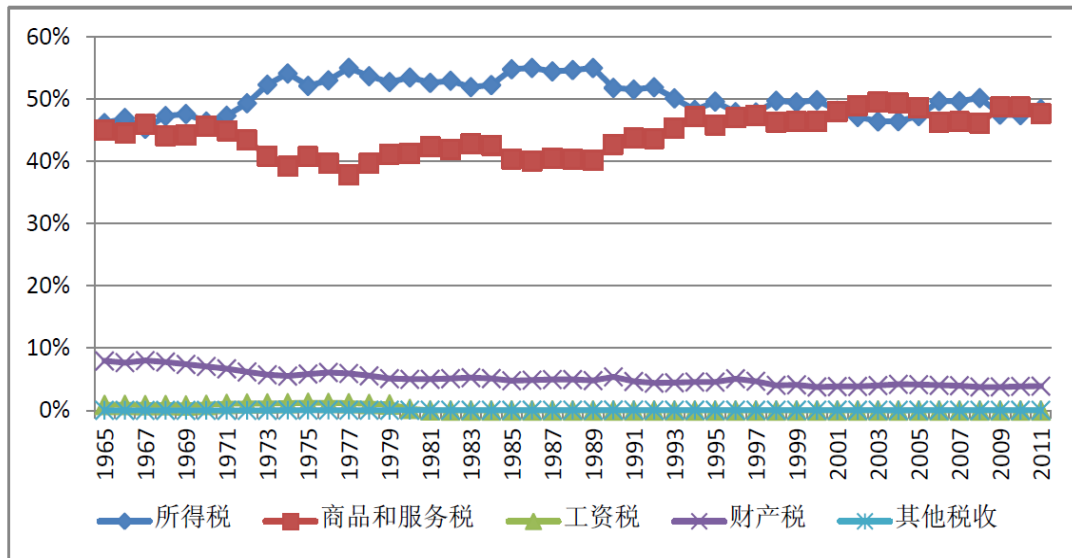
不仅不能吸引外国投资,而且德国资本也纷纷外流。在这种情况下,为吸引国内外资本投资,促进经济增长,改革德国税制已经成为人们的共识。这次改革的目标是建立简便、高效、促进经济增长和增加就业的税收体系。改革的主要内容是降低个人所得税、法人所得税和公司所得税税率,扩大应税所得范围,取消营业资本税并推行增值税改革,降低遗产和赠与税的税率,实行土地交易税和机动车辆税改革等等。这次税改的基调是减税和鼓励投资,以促进经济增长和增加就业,对德国社会经济发展带来了积极的影响,但也因为过度减税带来税收收入的减少,结果促成了德国 2000 年以后规模最大和最激进的税制改革。

(3) 21 世纪德国税制改革

2000 年德国税制改革的基本思路还是继续减少所得税,同时增加间接税和取消一些税收优惠措施。改革的基本原则是:简化税制、降低税率、扩大税基。改革内容主要包括:一是提高个人所得税起征点,同时降低个人个人所得税税率,将最低税率从 2000 年的 22.9% 降到 2005 年的 15%,最高税率从 2000 年的 51% 降到 2005 年的 43%;二是降低公司所得税税率,并简化税收抵免和免税的规定;三是扩大营业税的税基;四是对增值税进行改革;五是改革遗产与赠与税。尽管对德国此次税制改革还存在一些争论,但基本上体现了德国税制改革的初衷,使德国的税制比以前简明,有利于在经济一体化进程中提高德国的地位和竞争力。

2007 年以来,德国经济受世界性金融危机的影响,经济持续衰退,财政收入严重不足。从 2009 年 4 月以来,德国政府采取了整体减税与适当增税相结合的策略,降低金融危机给德国经济造成的冲击。在增税方面,主要措施是加大征收力度,减少逃税漏税和税收豁免优惠,并设立新税种,开辟新税源。2010 年 8 月 22 日,德国政府同意对德国银行从 2011 年 1 月起根据银行资产规模开始征收银行税,通过该项这一新税,每年可能会筹得 13 亿欧元(约合 16.4 亿美元)。从 2011 年 1 月起,向使用其机场的航空公司征收每人 26 欧元的乘客税,预计这将为政府每年带来 10 亿欧元税收。德国财政部在 2010 年 9 月制定核燃料税征收计划。在减税方面,德国政府也做出了各种努力,如降低税率,增加减免税额度等。与采取增税措施较为多元化的目的相比,德国政府采取减税措施的目的十分明确,即直接刺激经济增长。如 2009 年 10 月 25 日,德国总理默克尔表示,德国政府将推出一项新政策,包括削减 240 亿欧元(约合 360 亿美元)的所得税,降低营业税和提高家庭福利等。

图 11 德国税制结构变化（1965-2011）

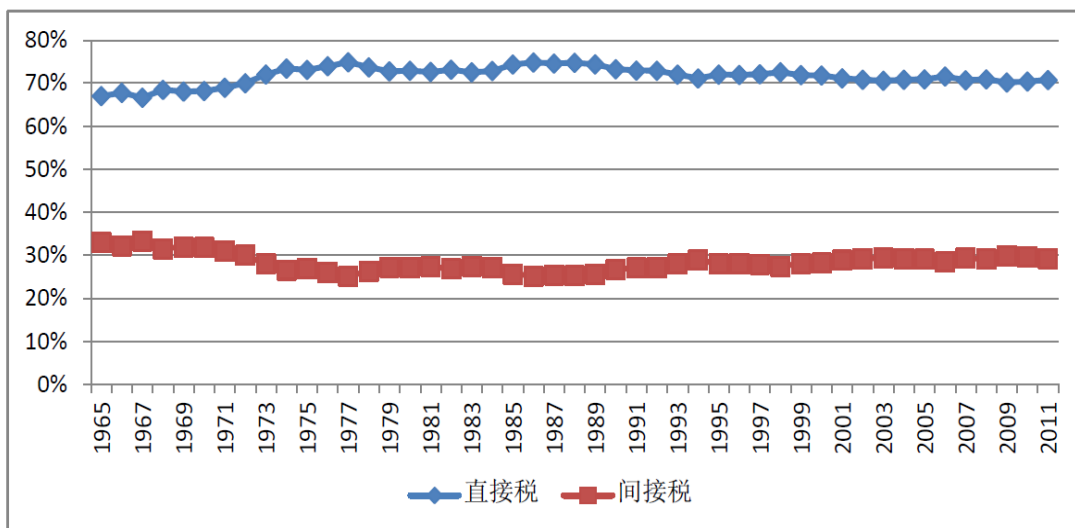


资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

（4）直接税和间接税内部演变过程

总体来看，德国是一个以直接税为主的国家。自 1965 年以来，德国直接税和间接税的比重比较稳定，直接税占税收总额的比重一直维持在 70%左右，而间接税占税收总额的比重一直维持在 30%左右。

图 12 德国直接税与间接税关系演变

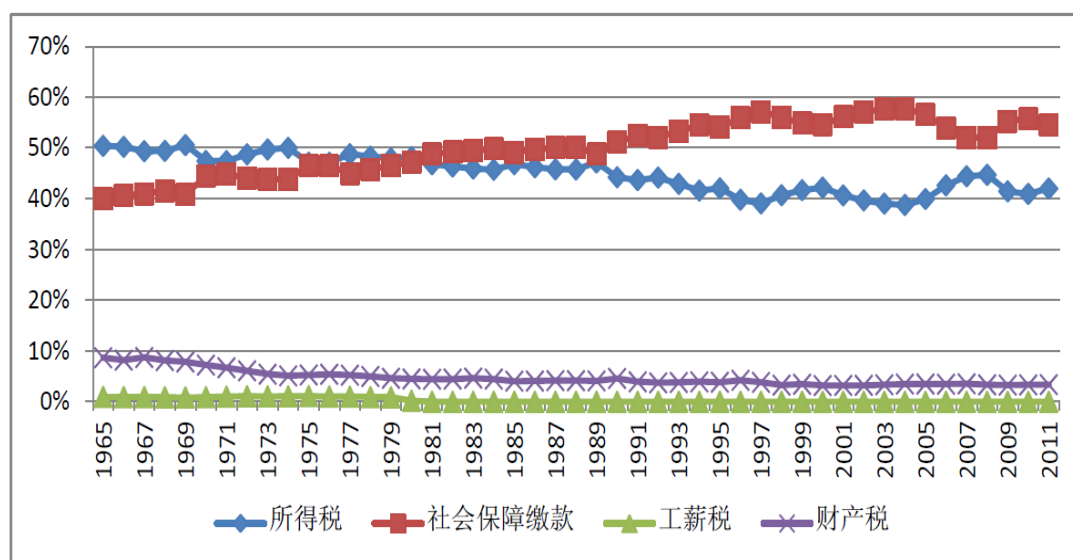


资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

从直接税内部来看，所得税和财产税占直接税的比重缓慢下降，分别从 1965 年的 50%

和 9% 降至 2011 年的 42% 和 3%；而社会保障缴款占直接税的比重则稳步上升，从 1965 年的 40% 升至 2011 年的 55%。这主要是因为，德国为缓解国内财政困难，刺激经济增长，在 20 世纪 90 年代进行了频繁的所得税改革，其主要举措就是降低所得税率、提高免税额，扩大增值税征收范围等。由于改革的核心是降低所得税率，相应的表现在税制结构方面就是所得税比重的下降。从所得税内部来看，德国的所得税主要来源于个人利润和所得税，其占所得税的比重维持在 80% 左右，并且仍然呈现上升趋势，从 1965 年 77% 升至 2011 年的 84%，而企业所得税的比重仅在 20% 左右。从财产税内部来看，不动产税、遗产继承和赠与税以及金融与资本交易税占财产税的比重均不断上升，其中不动产税上升速度最快，1990-2011 年年均增速为 2.7%。净财富税占财产税的比重则不断下降，由于对财产的征税容易造成税负不均、打击人们工作积极性以及避税行为的发生，1997 年德国停征财产税。

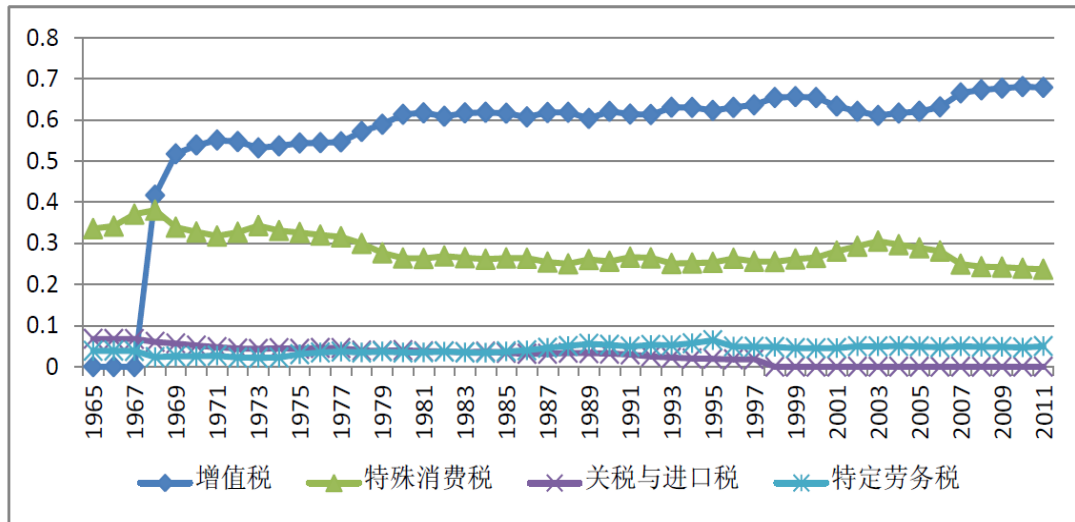
图 13 德国直接税内部结构演变



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

从间接税内部来看，增值税的比重最高，占间接税的比重维持在 60% 左右，并且呈现持续上升趋势；其次是特殊消费税，占间接税的比重维持在 20%-30% 左右。20 世纪 70 年代以来，西方国家经济普遍陷入滞胀的情况，经济学家普遍认为复杂的所得税制度和高所得税税率是制约经济增长的原因之一，因此在这一背景下又开始重视对商品的征税。而自从法国 1954 年率先实行增值税后，增值税便以其征收简便、税负公平和税基广泛等优点为德国等采纳，并在其税制中不断加强。

图 14 德国间接税内部结构演变



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

德国的税制结构经历了从以间接税为主体向以直接税为主体的过渡，形成了现在以所得税为主体的税制结构。在这一过程中，多种因素共同作用，形成了德国现在的税制结构。总体来讲德国税制结构的变迁主要受到以下几方面的影响：

(1) 财政收支。财政压力是德国政府进行税制改革的一个重要考量，德国的很多税收改革政策是基于增加财政收入、改善赤字状况的思路。因此德国会在不影响刺激经济复苏的前提下，结构性的增加某些税收收入，来平衡财政赤字。

(2) 刺激经济增长。德国对与人民生活息息相关、对刺激经济发展起主要作用的增值税、营业税、个人所得税、公司所得税等税种都采取了减税措施，并配套实施了其他相关措施，尽一切可能充分挖掘就业潜力，保证经济可持续增长。

(五) 日本

日本税收分为中央税和地方税两类。从征收对象上可以分为对所得课征的税收、对财产等课征的税收、对消费课征的税收。2010年直接税占日本税收收入的比重为53.5%，间接税占46.5%。

(1) 二战以前的税制特点

日本现代税收制度是从明治维新（1868年）20年后开始建立的。在此之前，日本政府的主要收入超过80%都来自于地租。随着资本主义经济在日本的迅速发展，税收制度也开始发生了重大的改变。1887年开征所得税，代表着现代所得税体系在日本开始确立。随着国

民收入的增加和征管水平的提高，所得税和间接税在日本税制体系中的比重不断增加，所得税和酒税代替地租成为主要税种。到了 1940 年，个人所得税收入占国家税收收入的比重达到了 35.5%。

（2）二战期间的税制特点

为了适应战争的需要，从 1940 年开始，日本对税收体系做了大幅度的调整和改革。一是对所得税做了重大的改革。将公司所得税从所得税种独立出来，税率为 18% 的比例税率。同时，将个人所得税分为分类所得税和超额所得税两大类。从 1940-1944 年，个人所得税纳税人从大约 400 万人一跃扩大到 1200 万人，基本上所有的劳动者均需缴纳个人所得税。二是在间接税方面，新开征了多种商品税，对酒税做了简化。作为改革的结果，日本的税收体系转向主要依赖直接税，如 1941 年，个人所得税和公司所得税占了总税收收入的 64%。

（3）二战以后的税制特点

二战之后三十年期间，日本受美国的影响非常深刻。以卡尔·肖普为首的日本税制考察团对日本税制改革提出建议案《日本税制报告书》，一般称其为“肖普劝告”。肖普劝告的核心是建立持久、稳定的税制，其主要内容包括以下三个方面：一是建立以直接税为中心的税制，主张以个人所得税为主体；二是推行申报纳税制度，取消税收优惠政策；三是明确中央与地方各级政府间的税收权限，建立以独立税为主的地方税制。1950 年，日本政府以肖普劝告为蓝本进行了税制改革，这一改革确立了战后日本税制的基本框架，为战后日本经济恢复和改革发挥了主要作用。

（4）80 年代以来的税制改革

20 世纪 80 年代以后，日本国内面临财政赤字扩大、经济发展受阻和老年化社会到来的压力，要求政府采取强有力的财政政策，一方面压缩和调整财政支出，刺激经济增长，另一方面努力增加税收收入。国际上，1986 年美国通过了税制改革法案，个人所得税和企业所得税最高税率分别降至 28% 和 34%，而当时日本的个人所得税和企业所得税最高税率分别为 70% 和 43%，过高的所得税税率将导致资本、技术、人才的外流，不利于日本经济的复苏和增长。为此 1987-1988 年日本政府提出进行税制改革，核心就是降低个人所得税和企业所得税，增加间接税，增设消费税。1992 到 1993 年，随着股价、地价的相继暴跌，日本经济泡沫破裂，长期的经济衰退随之而来。大规模减税与扩大财政支出成为日本政府刺激经济增长的两大工具。税制改革的重点是中产阶级的个人所得税、消费税以及土地税制。

（5）21 世纪以来的税制改革

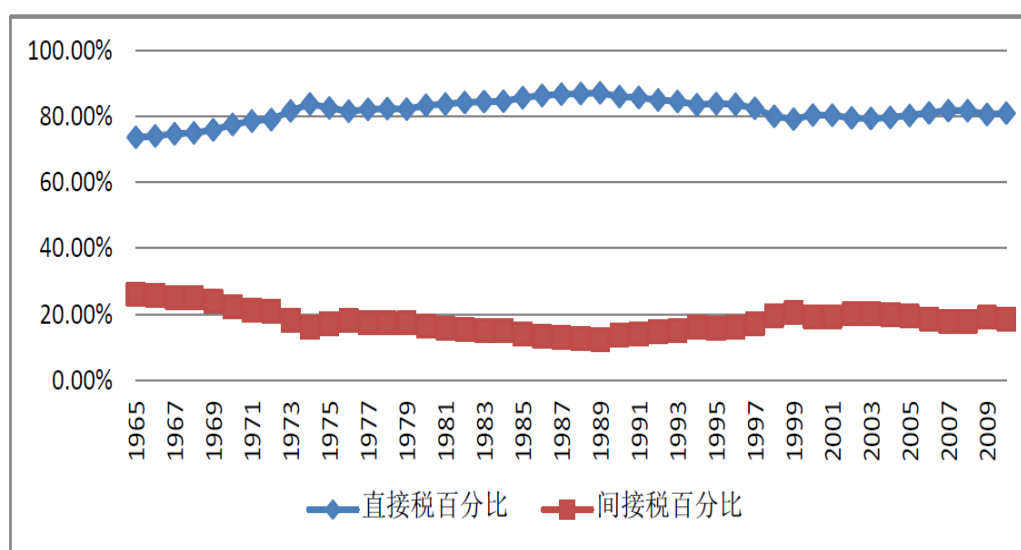
2001 年 4 月小泉纯一郎就任日本首相后，日本宏观经济政策导向出现重大转变，税收政策也为之一变，开始停止大规模减税，转而为小泉纯一郎的结构性税制改革服务。这一税

制调整的出发点十分明确，即：既要为经济复苏保驾护航，又要服务于结构改革，实现经济和社会的长久活力。但是，这两个目标并非完全一致。考虑到刺激经济活力，减税无疑是上上之选；然而，想平衡财政收支，应对老龄化社会的挑战，又很难绕过增税这道坎。从实际操作来看，平衡财政收支主要靠削减财政支出，税收则偏向于局部有针对性的小额减税。有针对性的减税，成为此时税制改革的主线。在不断出台新税收优惠的同时，日本政府还逐步清理那些与政府政策理念相左的旧有优惠，主要集中在那些属于凯恩斯式的普遍减税措施。

（6）直接税和间接税内部演变过程

二战以后，以“肖普劝告”为蓝本的税制改革使日本形成了中央、都道府县、市町村三级政府均以直接税为主的税制体系。直接税的比重不断增加，到 20 世纪 80 年代后期，占到税收总收入的 90%，相应的间接税收入只占到了 10%。随着日本人口老龄化和财政赤字的扩大的，1987 年日本政府提出税制改革，其核心内容就是降低个人所得税和法人税，增加间接税。其中，1989 年消费税的开征使得间接税在日本税制中的地位逐渐提高。到了 2011 年日本间接税占到了总税收的 20%。

图 15 日本直接税与间接税关系演变

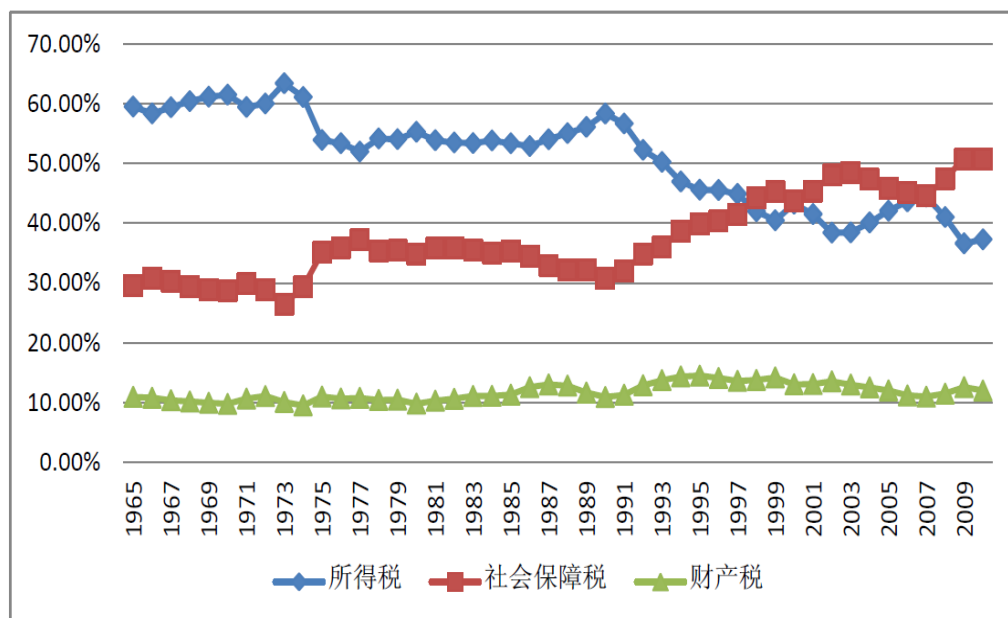


资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

从直接税内部来看，财产税占直接税的份额比较稳定，一直在 10%。而所得税的比重一直呈下降状态。尤其在 20 世纪 80 年代末 90 年代初呈现了一个大幅度的下降趋势，1990-2000 这十年间，由 60%降到了 38%，份额减少了三分之一。相对社会保障税所占份额一直呈上升趋势，从 1965 年占直接税的 30%，到了 2010 年已经占到直接税一半的份额。产生这一变化的原因，一是人口老龄化导致个人所得税迅速减少，与老人有关的政府支出显著增加；二是个人所得税税率过高，导致资本、人才、技术外流。因此 1987 年日本提出了降低个人所得税和法人税的税改方案，将个人所得税和公司所得税最高税率分别降至 50%和 40%（1990

年再次调为 37.5%)。从财产税来看，1987 年税改对土地税制做了重大的改动，主要内容包
括新设地价税、改革与土地收益有关的所得税、调整与土地有关的固定资产税等，其目的
是通过增加和强化土地课税，提高土地利用效率，抑制地价上涨，防止泡沫经济。

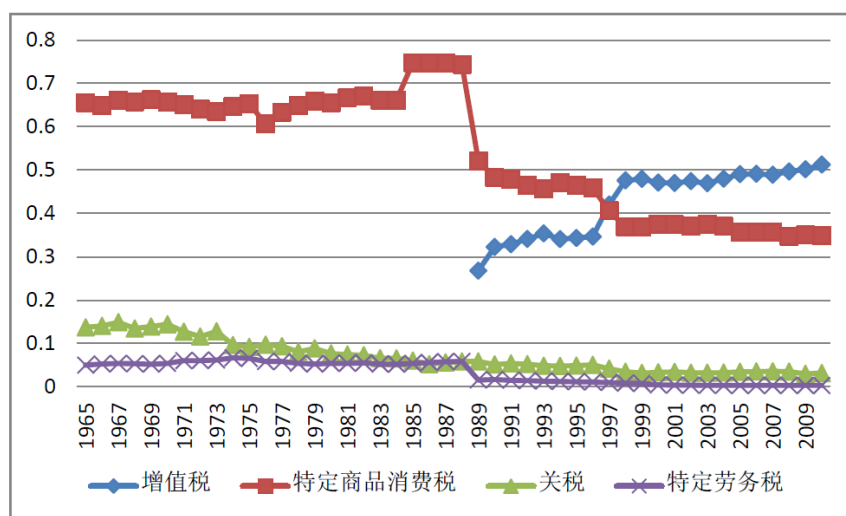
图 16 日本直接税内部结构演变



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

日本的消费税属于一般消费税，相当于欧盟国家的增值税。其特定商品消费税主要有酒
税、汽油税、高尔夫球场使用税等。从间接税内部来看，1989 年开征消费税之前，特定商
品消费税所占比重最高，占间接税的比重维持在 68%左右；其次是关税和特定劳务税，比例
较低，占间接税的比重维持在 10%左右。1989 年开征消费税之后，消费税的比重一路上升，
在 1997 年就超过了特定商品消费税，占到了间接税整体份额的 50%左右，而特定商品税则
下降到 35%左右。

图 17 日本间接税内部结构演变



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

日本现行税制有 50 多个税种，分国税、都道府县税和市町村税。税制结构经历了从以地租为主体向以直接税为主体的过渡，形成了现在以所得税为主、消费税为辅的税制结构。在这一过程中，日本经历了多次税制改革，这些改革的最终目的都是为了实现两个长期目标：一是为老龄化社会提供充足的社会保障资金来源；二是提高日本经济的活力，应对激烈的国际竞争。因此，日本税制改革主要内容包括两大方面：

(1) 财政收入。财政压力是日本政府进行税制改革的一个重要考量。随着日本老龄化问题日益严重，人口老龄化所导致的劳动力减少、储蓄率降低、社会保障支出增加等问题给日本带来极大的社会负担。因此日本的很多税收改革政策都是基于增加财政收入、促进收支平衡的思路，也即：在不影响刺激经济复苏的前提下，结构性地增加某些税收收入，来平衡财政赤字。

(2) 刺激经济增长。为了确保经济发展，减少资本、人才、技术外流，日本政府对刺激经济发展起主要作用的个人所得税、公司所得税（法人税）等税种都采取了大幅度减税措施，尽一切可能充分挖掘就业潜力，保证经济可持续增长。如降低个人所得税和公司所得税的边际税率，研发支出抵免、IT 等特定设备投资抵免或加速折旧、中小企业优惠、金融交易减免税、房屋土地优惠等方面等。

（六）小结

通过以上分析，可以得出结论：

1.美、英、法、德、日等发达国家的税制结构经历了从以间接税为主体的税制结构到以直接税为主体的税制结构，再到当前间接税和直接税双主体的税制结构这样一个演变过程。

2.在当前直接税和间接税双主体阶段，直接税占比相对较大，大部分国家约在 60%左右，而间接税则在 40%左右。在直接税中，所得税所占的比重最大，特别是个人所得税的比重较高。值得注意的是，近年来，这些国家的社会保障税占直接税比重不断攀升，甚至超过了个人所得税所占比重，这是高福利政策下的税收反应。

四、新兴市场国家税制结构变化趋势

（一）巴西

巴西是一个联邦制国家，分别设有联邦、州和地方三级政府。在税收体制上，巴西实行中央与地方分税制体制。现行各税种分别划归联邦、州和地方三级管理。在划分上有两种方式：一类是税收管理权限划归哪级政府，其收入亦随之划归该级政府的税种；另一类是税收管理权限由某一级政府掌握，但收入由各级政府按法定比例分配的税种，类似共享税。在巴西，主要税收制度都是由联邦宪法规定，但是，考虑到税收权力是各级政府的内在权力，因此，联邦、州、市三级政府都有权利设立不同税种。经过不断改革，巴西形成一套完整的税制体系。

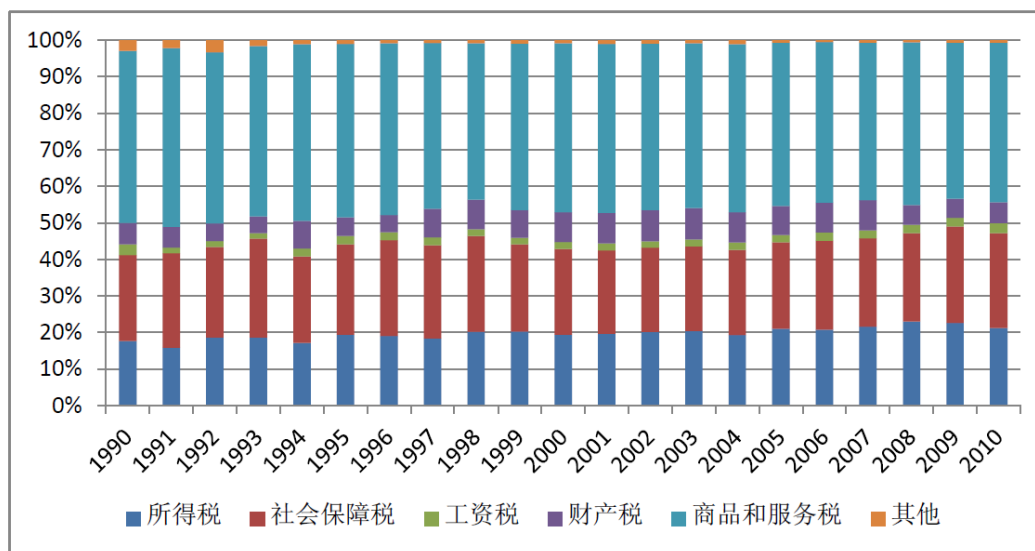
巴西联邦政府的收入主要来自所得税以及商品和服务税中的营业税，财产税等其他税种对联邦政府的税收收入贡献较小。州政府的最主要收入来源是商品和服务税中的增值税。地方政府税收收入的主要来源是商品和服务税以及财产税，财产税对地方政府的税收收入贡献达到将近 40%，其他税收对地方政府税收收入的贡献较小。

（1）税制演变阶段

20 世纪初，巴西通过借鉴西方税制，形成了以关税、消费税、销售税和工业收入税等间接税为主体的税制结构。1924 年巴西引入所得税制度，并在 1964~1967 年税制改革中，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拓宽所得税的税基、实施现代化税收征管措施，使所得税收入迅速增长。20 世纪 60 年代，随着统一的社会保障制度的建立，社会保障缴款成为巴西直接税的重要组成部分。以上两方面使巴西直接税收入增长迅速。与此相对，间接税收入增长相对缓慢，这是由于关税收入因战争、经济危机等原因增长停滞甚至回落，同时通过引入增值税减少了重复课税，在一定时期内影响了间接税收入的增长。由此，巴西直接税占比不断提高，在 1972 年突破 40%，此后占巴西税收总收入的比例一直保持在 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。巴西双主体税制结构自形成以来，尤其自 1980 年之后，一直相对稳定。税收总收入自 1994 年起高速增长，特别是商品和服务税、社会保障税、所得税增长速度比较快，而财产税、工资税和其他税收增长速度较慢。就各个税种而言，商品和服务税占全部税收的比重最大，达到 40%以上；社会保障税次之，在 20%以上；接下来是所得税，大概在 20%左右；工资税和其他税

收所占比重最小，不到 3%。各个税种占全部税收比重变化幅度不大，但是商品和服务税所占比重有减少的趋势，而所得税所占比重则有扩大趋势，呈现了“基本稳定、小有变动”的所得税与流转税并重的双主体税制结构。

图 18 巴西 1990-2010 税制结构变化趋势

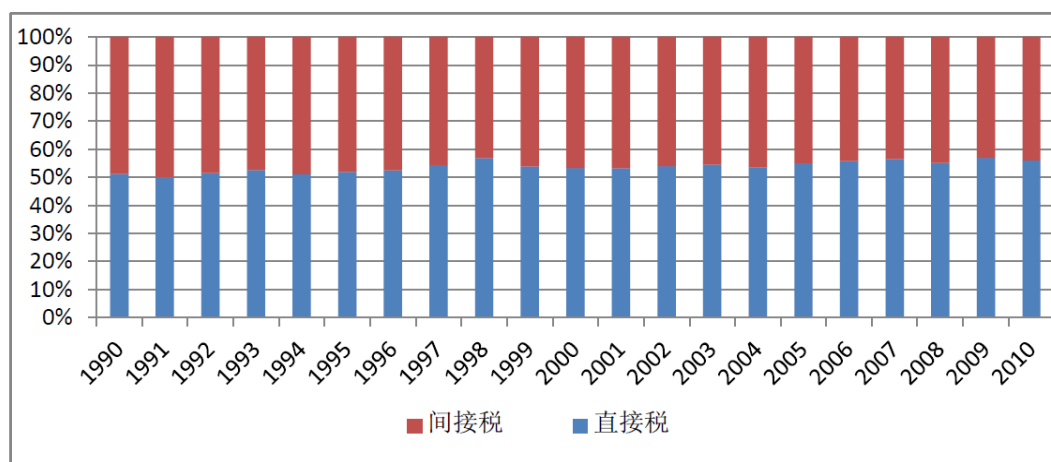


资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

(2) 直接税和间接税内部演变过程

巴西直接税和间接税大体相当，直接税略大于间接税，表明巴西已经进入西方国家直接税和间接税并重的税制结构。此外，2000 年以后，巴西直接税占比有缓慢上升的趋势，至 2010 年已经达到 55% 以上，这或许是巴西正在转向当前 OECD 国家以直接税为主体的税制结构的标志。

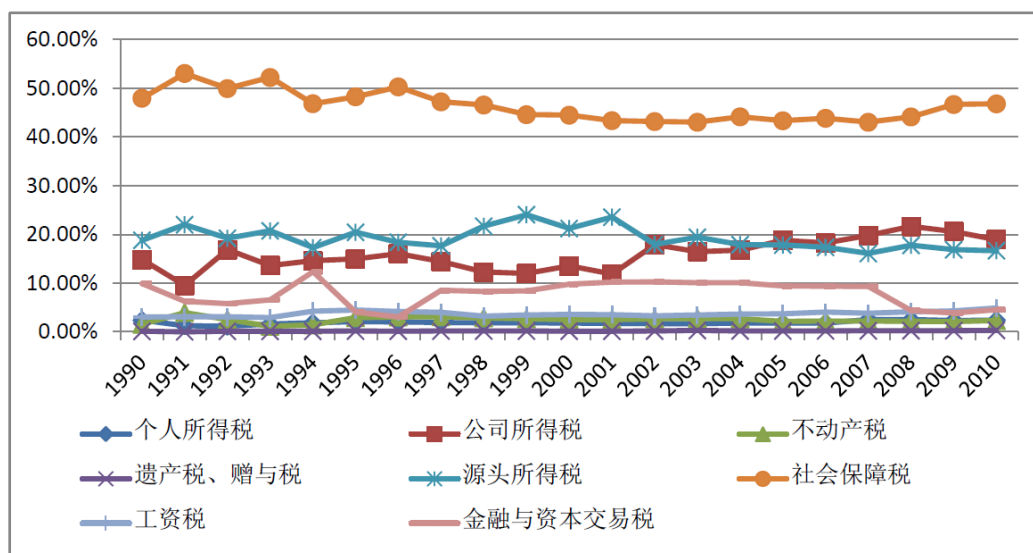
图 19 巴西 1990-2010 年直接税和间接税结构



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

从直接税内部来看，在巴西，直接税中占比最大的是社会保障税，高达近 50%，而 OECD 国家占比最大的个人所得税在巴西几乎可以忽略不计，这是巴西近年来高度重视社会保障体系建设的结果。除此之外，金融与资本交易税也占有一定比例，在 1996-2007 年曾占 10%左右，近年则下降至 5%左右。其他税收，如不动产税、遗产税、赠与税、工资税占直接税比重很小，对直接税的构成没有重大的影响。

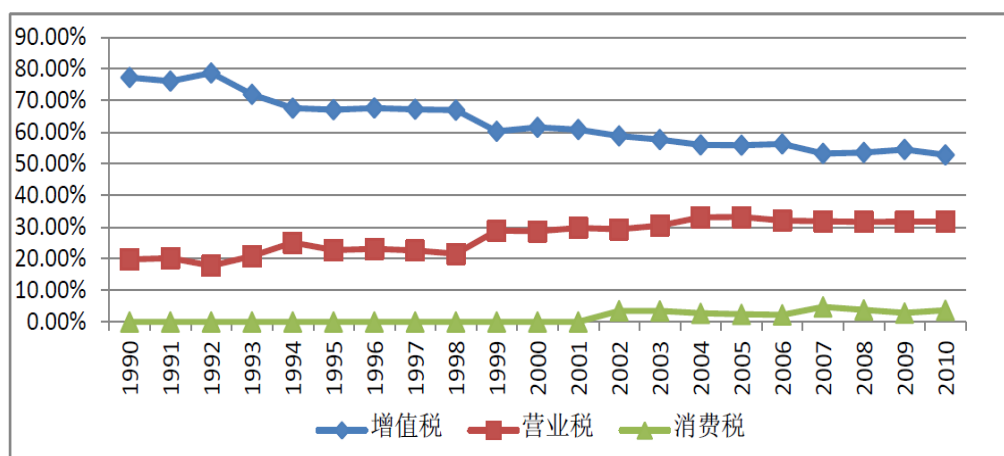
图 20 巴西 1990-2010 年直接税内部结构



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

从间接税内部来看，增值税占巴西间接税的比重最大，20 世纪 90 年代初一度达到 80% 左右，到 2010 年下降至 50% 以上。营业税占间接税的比重也较大，到 2010 年已经达到 30% 左右。1990-2001 年间，巴西还没有消费税；2002-2010 年间，消费税占比一直处于低水平，不足 5%。

图 21 巴西 1990-2010 年间接税内部结构



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

(3) 原因分析

有学者认为,经济发展水平是巴西税制变迁的重要原因。根据人均 GDP,可将巴西直接税与间接税比重的变化分为三个阶段:

第一阶段:人均 GDP 小于 1000 美元,直接税比重不足 40%。从 20 世纪初到 60 年代,巴西依靠外贸及工业化带来经济的较快发展,直接税收入显著增长,由 10%左右提高到近 30%。在随后的“巴西经济奇迹”期间(1968~1974 年),GDP 年均增长率高达 10%以上,促成了经济结构的转型,直接税比重持续上升。

第二阶段:人均 GDP 为 1000~1500 美元,直接税比重超过 40%并逐步提升。巴西通过对能源建设的大规模投资,使 1974~1980 年间 GDP 年均增长率达到 6.9%。伴随着经济的高速增长,巴西实现了税制结构向双主体的转变。

第三阶段:人均 GDP 为 1500~3000 美元,直接税比重达到 50%,并在人均 GDP 超过 3000 美元后保持稳定。巴西在 20 世纪 80 年代深受外债高企、经济衰退和通货膨胀的困扰。“雷亚尔计划”实施后,经济重新进入高速增长阶段,三大产业均得到迅速发展,国民收入水平显著提升,企业竞争力和盈利能力明显增强,直接税、间接税收入与 GDP 同步增长,实现了“双主体”税制结构的稳定。

(二) 印度

印度是个历史悠久的国家,1757 年以后逐步沦为英国殖民地,1886 年从英国引入的所得税制成为印度税收制度的雏形。1947 年独立以后,随着经济的逐步自由化,印度开始对税制进行补充和完善,逐步开征了遗产税(1953 年)、赠与税(1958 年)和超额利润税(1964 年),并在 1986 年实施了有限度增值税。1991 年,印度政府对税制进行了系统改革,取得了显著成效,形成了目前一整套完整的税收体制。

印度税收分中央政府、州政府和地方政府三级。这三级政府依照印度宪法征收捐税。中央政府征收的主要是所得税、关税、联邦消费税、销售税及服务税。州政府主要负责征收普通销售税、印花税、州消费税、土地税、娱乐消费税和职业税。地方政府主要征收财产税、货物入市税、市场税、公共设施使用税(费)。

(1) 税制演变阶段

印度自 1947 年独立至今,始终沿袭并保持间接税为主体的税制结构,并呈现间接税占比例 U 型的变化过程。

1950~1987 年间,印度以消费税、关税和销售税为主的间接税均具有税基宽广、税率

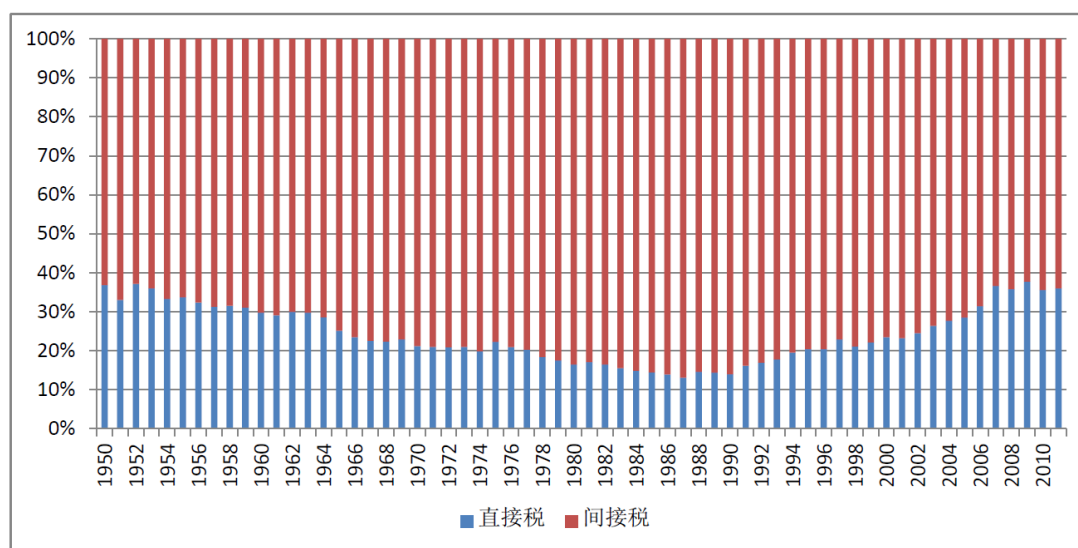
较高的特点，且对征管条件要求较低，其收入随经济发展而增长迅速。与此相对，个人所得税和公司所得税由于设计复杂、税率畸高、存在大量税收优惠及征管水平低下，偷漏税情况普遍，其收入增长缓慢；而财产税在直接税中占比很小且基本稳定，因而直接税收入增长缓慢，间接税占比不断攀升。

1988~2011 年间，在印度 1991 年启动的税制改革影响下，直接税收入增长迅速，而间接税收入增长相对放缓。个人所得税通过大幅度缩减级次、降低税率、提高免征额极大地提高了纳税人的遵从度。同时，源泉扣缴和预缴税适用范围的扩大、纳税信息系统的不断完善、纳税人永久账号制度的实行等使个人所得税收入增长迅速。通过大幅降低税率、提高纳税人遵从度、清除优惠以拓宽税基、引入最低选择税以减少税收流失，使企业所得税收入得到迅速增长。与此相对，虽然服务税的开征以及邦政府的销售税向有限度的增值税转型提升了两者收入的占比，但因消费税和关税税率剧烈降低，其收入占比下降的幅度更大，因而以流转税为主的间接税占比下降。由此，印度税制不仅实现了间接税占比倒 U 型的变迁过程，而且由 20 世纪 80 年代末流转税为绝对主体的结构转为流转税为主、所得税为辅的税制结构。

(2) 直接税和间接税内部演变过程

总体来讲，印度是以间接税为主体的国家，间接税占总体税收的比重平均达到 70% 左右，最高时期达到 87%。从变化趋势来看，印度税制结构可以分为两个阶段：1950-1990 年，印度间接税占税收的比重逐渐上升，从 1950 年的 63.16% 升至 1990 年的 86.02%。1991 年拉奥政府上台后开始进行全面的经济改革，放松了对工业、外贸和金融部门的管制，采取各种措施引进外资、鼓励出口、推进对外开放，与此同时印度政府对税制也进行了系统改革。此后，印度直接税占税收的比重开始上升，间接税的比重下降。

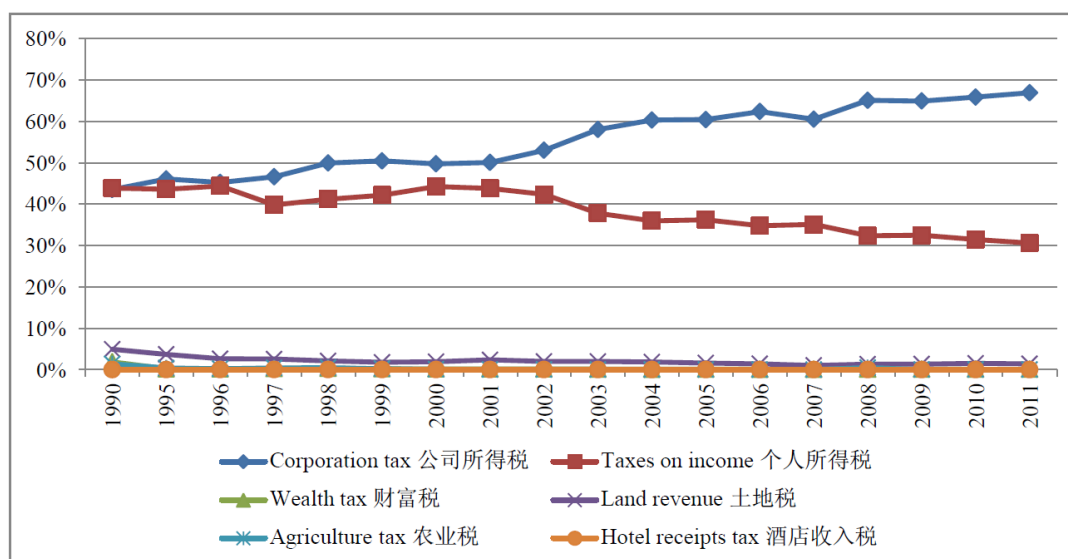
图 22 印度直接税和间接税占税收总额的比重（1950-2011）



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

从直接税内部来看，公司所得税和个人所得税是印度直接税的最主要的组成部分，两者相加几乎占了整个直接税的 90%以上。20 世纪 90 年代初期两者比重几乎相等，但是 90 年代末，尤其是 2002 年之后，公司所得税的比重显著增加，并且增幅较大，从 1990 年的 43.52% 提高到 2011 年的 66.90%，而个人所得税的比重显著下降。其他直接税的比重都相对较低，其中 21 世纪以来农业税几乎为零，土地税和财富税也逐渐下降。

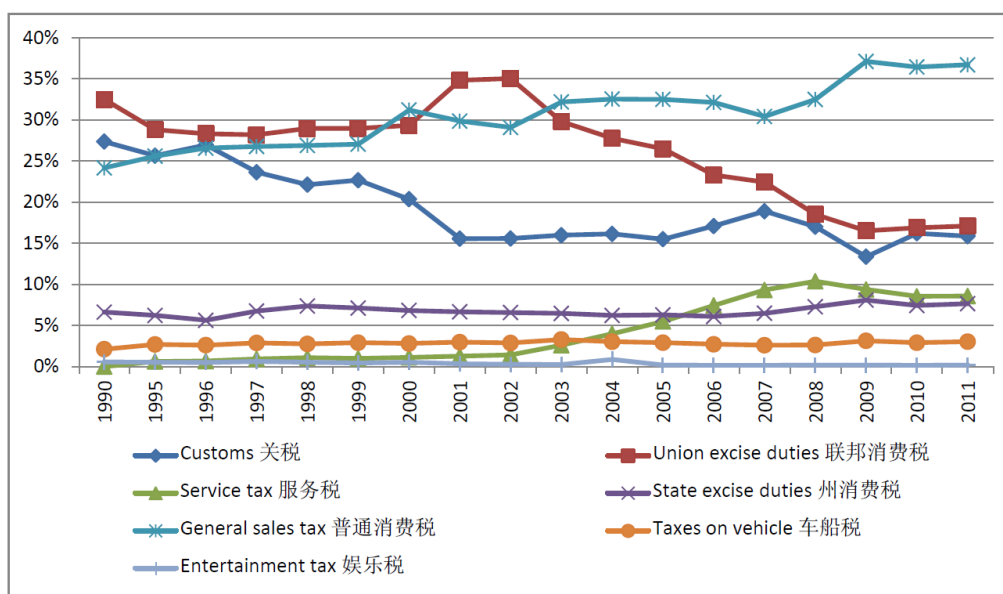
图 23 印度直接税各税种比例的历年变化状况



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

从间接税内部来看，关税、联邦消费税和普通消费税占了整个间接税的较大比重，三者相加几乎占了间接税的 70%-80%。关税一直呈下降趋势，从 1990 年的 27.36% 降至 2011 年的 15.86%。联邦消费税和普通销售税也随着时间发生变化：2000 年前联邦消费税的比重高于普通销售税，但是随着时间的推移，作为印度传统税种的联邦消费税地位逐渐下降，从 1990 年的 32.49% 到 2011 年的 17.1%；普通销售税则稳中有升，从 1990 年的 24.15% 到 2011 年的 36.69%。服务税虽然比重不高，但是近年来呈现显著增加的趋势，其所占份额也已接近联邦消费税的比重。娱乐税和车船税占间接税的比重虽然不高，但是也出现了缓慢上升的趋势。

图 24：印度间接税各税种比例的历年变化状况



资料来源：OECD Revenue Statistics 2012

(3) 原因分析

如果沿用对巴西税制结构演变的方法来分析印度的税制结构演变，可以发现，根据人均 GDP，可将印度直接税与间接税的比重变化分为两个阶段：

第一阶段：人均 GDP 不足 400 美元，直接税比重低于 20%。印度经济在 20 世纪 50 年代初到 80 年代末经历了以工业化特征的稳步发展，1989 年印度的工业产值比 1950 年增长了 6 倍多，间接税收入有了明显增长。同时因经济发展不平衡、国营经济效率低下、私营经济发展不足等问题，严重影响了企业整体盈利水平和人民收入水平的提高，因而直接税收入增长缓慢，占比较低。

第二阶段：人均 GDP 从 400 美元增长至超过 1 000 美元，直接税比重从 20% 提升到 35% 左右。瓦杰帕伊政府（1998~2004 年）和辛格政府（2004 年至今）通过改革实现了印度经济的高速增长，并使服务业成为带动经济发展的新亮点。同时，经济的高速增长也使印度形成了约 3 亿人的中产阶级队伍，为个人所得税提供了宽广的税基，进一步带动以所得税为主的直接税占比的提高。

五、2008 年以来 OECD 国家税制结构变化趋势

2008 年国际金融危机从发达经济体爆发，逐步波及到世界其他国家，成为影响全球的

经济危机。危机所导致的税收收入减少，使得一些国家出现了比较严重的财政赤字。体现得比较明显的是欧洲高福利国家，如奥地利历来的赤字水平仅占 GDP 的 2%，而到了 2010 年，这一水平已经升至 3.6%。财政赤字扩大的一个重要原因就是税收收入的下降。OECD 国家为了应对金融危机的影响，在税收政策上的主要措施包括：

（一）企业所得税：保持持续减税趋势

经济危机显著地降低了几乎所有经合组织国家的企业投资。而企业投资被认为对经济增长的复苏是至关重要的。因而，大部分经合组织国家削减了其法定企业所得税税率。对比 2007 年和 2013 年 OECD 主要国家的企业所得税税率，发现在这一时期经合组织国家未加权的平均企业所得税税率下降了约 1½ 个百分点，从 2007 年的 26.9% 下降到 2013 年的 25.5%。大约一半的经合组织国家都减少 0.5 个百分点或更多的企业所得税税率。

与之同时，一些经合组织国家也出台了新的投资激励（例如，加速折旧或附加扣除）或研发激励。这些国家认为，企业所得税税负的下降可有效恢复投资，促进企业的发展，提高企业在税收方面的竞争力。

（二）个人所得税：降低中低收入阶层税负，提高高收入群体税负

金融危机后，经济增长乏力，失业率持续上升，个人收入增长有限。一方面有的国家采取退税、提高费用扣除标准等临时性减税措施，降低中低收入阶层的税负，增加其消费支出，扩大内需。另一方面，在税率方面，自经济危机爆发后，绝大多数 OECD 国家提高了最高个人所得税税率。从 2007 到 2013 年，16 个经合组织国家提高了最高个人所得税税率，只有 6 个国家最高税率下降。

对公平更明显的关注是提高最高个人所得税税率的一个重要驱动力。由于危机后政府赤字状况急剧恶化，政府不得不通过减少社会支出和实施广泛的增税来控制预算赤字，对于高收入群体的更高的个人所得税税率，使这一系列政策措施更加有效。

（三）社会保障税：降低税负，促进就业

社会保障税是筹集社保资金的主要渠道，主要是对劳动征税。此次危机中迫于失业率上升的压力，OECD 大部份国家对社会保障税进行改革来解决就业问题。有的国家通过降低对雇主社会保障税的税率；如法国、匈牙利，增加对劳动力的需求，而有的国家则是通过调整免税标准的方式降低社会保障税的税负，促进就业。

（四）增值税：提高增值税税率

危机爆发后，政府赤字状况急剧恶化，为了缩减政府债务规模，OECD 国家采取了可较快实施且成效明显的增税措施：提高增值税税率。自 2007 年以来，OECD 中的 18 个国家提高了标准增值税税率，平均增值税税率增加了超过一个百分点，从 17.8% 到 18.9%。同时，一些国家在提高标准增值税税率时也随之提高了增值税的优惠税率。

（五）消费税：扩大征税范围

扩大消费税的征税范围也是为应对危机所采取增税措施的重要选择。如从 2009 年 1 月 1 日起，匈牙利将煤炭纳入具有消费税性质的能源税征收范围；澳大利亚从 2009 年 7 月 1 日起，扩大啤酒和葡萄酒消费税的征收范围；希腊从 2010 年 3 月对特定类型的产品开征奢侈品税等。

举例来说，2008 年奥地利的税收收入为 377 亿欧元，而到了 2009 年这一数字降为 333 亿欧元，下降了 44 亿欧元，降幅为 11.7%。不断扩大的财政赤字和税收收入的减少导致了奥地利国债的急剧增加。2008 年，奥地利公共债务占 GDP 的比例为 63.8%，但 2009 年这一数据上升到了 69.5%，2010 年达到 71.8%。在经济危机影响下，奥地利税收结构上的一些变化也显露了出来。与 2008 年相比，增值税占总税收收入的比例上升了 0.8 个百分点，消费税上升了 0.1 个百分点。与此同时，所得税所占比例下降了 2.6 个百分点。直接税占总税收的整体比例从 2008 年的 31.4% 下降为 2010 年的 28.8%，相应的间接税比例则从 23.6% 增至 24.2%。

六、金融危机后税制结构变化对中国的启示

这次金融经济危机发生之后，企业利润下滑和个人收入减少使得所得税收入下降，一些国家政府为了应对财政困难，采取了增加间接税比重的措施，确实使得一些国家间接税比重上升、直接税比重下降。但是，需要注意的是，这些税制结构变化并非是长期经济、政策和征管原因带来的，因此不具有可持续性。具体原因如下：

（一）提高增值税税率的国家主要是部分欧洲面临财政困难的国家和发展中国家，税收政策具有临时性。

如 2009 年墨西哥进行了临时税制改革，增值税法定税率从 15% 上升到了 16%。经过改革后，墨西哥间接税占税收总收入的比重从 2009 年的 50.2% 上升至 2010 年的 54.2%。与之相应的是其他税类占总税收比例的下降，2009 年其他税类占比为 4.6%，2010 年这一数据则

降至 0.9%。爱沙尼亚新的税收政策也使其税制结构在 2011 年发生了显著变化，增值税占税收总收入的比重从 2008 年的 24.6% 提高到了 2011 年的 25.7%。消费税占税收总收入的比重从 10.4% 上升至 2011 年的 13.6%；而直接税占税收总收入比重的变化则相反，个人所得税和企业所得税占税收总收入的比重从 2008 年的 24.9% 降为 2011 年的 20.1%。拉脱维亚为了应对国际金融危机造成的收入困难，2008 年紧急将增值税法定税率从 18% 提高到 21%，并将增值税的低税率（针对婴儿食品、医药、电力、采暖和公共交通的税率）从 5% 提升至 10%。在这一政策影响下，拉脱维亚的税制结构也发生了变化。直接税占总税收总收入的比重大幅度下降，从 2008 年的 29.7% 降至 2009 年的 23.5%；间接税的比重则有小幅上升，从 33% 上升至 33.6%；而涨幅最大的是其他税类，其比重从 4.9% 上升到了 9.1%。出现财政困难的希腊在 2010 年 3 月 15 日将增值税税率从 19%、9% 提高到 21%、10% 的基础上，又于 2010 年 7 月 1 日进一步提高到了 23%、11%。这些临时性的税收政策都预期在经济复苏后进行调整。

同时也有部分国家在国际金融危机发生后下调了增值税税率。如吉尔吉斯斯坦 2009 年 1 月 1 日从 20% 降至 12%，斯里兰卡 2009 年 1 月 1 日从 15% 降至 12%，哈萨克斯坦 2009 年从 13% 降至 12%。这些国家在金融危机后出现的财政困难不如上述提高增值税税率的国家。

转型国家由于本身经济结构中存在的问题，受到国际金融危机冲击后税收收入下降问题变得更加严重。如全球金融危机对白俄罗斯的影响凸显于 2008 年的第四个季度，主要表现为出口下降、国际收支出现负增长、外汇储备下降、公共债务增加。2009 年白俄罗斯的税收收入明显降低，和 2008 年相比，2009 年的税收收入仅为前一年的 91.6%。其中关税收入大幅降低，仅为前一年关税总收入的 75.5%，而企业所得税仅为前一年的 76.7%。为弥补税收收入的减少，白俄罗斯政府将增值税法定税率从 18% 提高到了 20%。由于增值税率的提高，2010 年增值税收入比 2009 年提高了 33.9%。

经济发展水平较低的发展中国家的税收收入也受到了较为严重的负面影响。如 2009 年爱沙尼亚的 GDP 下降了 14.1%，这是世界范围内最大的 GDP 降幅之一。同时，2009 年爱沙尼亚税收收入减少了 114 亿爱沙尼亚克朗，约占国家 985 亿预算支出计划的 11.6%。为此，增值税法定税率于 2009 年从 18% 上调至 20%，烟草消费税也从 2010 年 1 月开始有所上调。和爱沙尼亚相比，全球金融危机爆发时，拉脱维亚已经处于一个艰难的境地。该国 2008 年的政府支出为 2004 年的 2.5 倍，政府支出占 GDP 的比例也从 2004 年的 35.2% 上升至 2008 年的 42.9%。并且，拉脱维亚的国家行政机关的规模是波罗的海国家乃至欧洲国家中最大的。经济危机对拉脱维亚的税收收入产生了不利影响，并使其存在债务违约的风险。因此，该国政府不得不向欧盟和国际货币基金组织寻求财政援助，最后获得了 75 亿美元的援助。但是由于没有缩减相应的政府规模，拉脱维亚仍然存在严重的财政赤字。因此，提高间接税税率是拉脱维亚不得不做出的选择。

（二）发达国家在所得税中注重以减税来促进企业创新力和市场经济活力，而非单纯的降低税率。

如美国为了坚持鼓励企业的创新活动，将企业所得税中的“研究与试验税收抵免”（Research & Experimentation Tax Credit）延长到了 2013 年 12 月底。2014 年 4 月，美国参议院财政委员会又提出将小企业的研发抵免延长到 2015 年 12 月²。日本在 2009 年至 2012 年底，把公司所得税的研发费用抵免的最大比例从 30%提高到 40%，不足抵免可以往后结转的期限也由 1 年延长到 3 年。爱尔兰从 2009 年 1 月 1 日起将所得税的研发费用抵免比率从 20%提高到了 25%。同时，美国、德国、日本等对中小企业给予更加优惠的鼓励政策，如提高小企业开办费扣除上限和标准，允许中小企业的净亏损向前结转，提高小企业的投资抵免比例等³。

（三）发达国家所得税的主体地位并没有发生动摇。

根据 OECD 收入统计⁴，2011 年 OECD 国家不同税类占全部税收收入的比重中，所得税类占比最高，为 48.0%，其次是货物与劳务税类，占税收收入的比重平均为 42.8%，再次是社会保障类，占税收收入的比重为 9.2%。虽然所得税的税率有所下降，但是发达国家所得税类、社会保障类和财产税类这三种直接税的总比重占到 GDP 的 25%左右，远高于间接税约 10%的比重。

我国目前 60%以上的税收收入来自间接税，意味着我国税收收入的绝大部分要作为价格的构成要素之一嵌入价格之中。而个人所得税比重过低以及保有环节财产税的缺失，使得税收的调节收入分配差距的功能难以实现，更不能充分体现税收公平。因此，十八届三中全会《全面深化改革若干重大问题的决定》中明确要“逐步提高直接税比重”，“形成有利于结构优化、社会公平的税收制度”。

因此，在继续应对金融危机的持续影响，实现经济结构调整和经济增长方式转变，在税制改革中应该以“营改增”为契机，适度降低间接税税负，完善直接税体系，通过个人所得税和房地产税的改革，优化我国的税制结构，逐步建立更加公平合理的税收收入体系。

²Internal Revenue Bulletin, April, 2014, www.irs.org.

³Michigan Economic Development Corporation, Small Business Investment Tax Credit, 2010.

⁴ OECD, Revenue Statistics 2012, www.oecd.org.