

税制结构演变的国际经验与中国展望

黄凤羽¹, 李 洁^{2,3}

(1. 天津商业大学 经济学院, 天津 300134; 2. 天津财经大学 财税与公共管理学院, 天津 300221;

3. 安徽财经大学 财政与公共管理学院, 安徽 蚌埠 233030)*

摘要: 税制结构的演变受到经济因素、政府政策目标、国家和社会关系的影响和约束, 具有普遍的规律性。考察世界各国税制结构的演变历程可以发现, 发达国家税制结构和税种结构均比较稳定, 直接税占比高但税种分散, 货物与劳务税仍为最大的单一税种; 发展中国家税制结构相对稳定但税种结构呈趋势性变化, 个人所得税和企业所得税均稳中有升。个人所得税和社会保障缴款是国家间税制结构差异的主要来源, 企业所得税负担的国际竞争面临深刻变化。当前我国已基本形成了双主体税制结构, 直接税收入中所得类税收、企业主体税收占比较高。鉴于此, 我国应在强化均贫富、促消费的目标下, 提高个人所得税比重、完善财产税制度、加强自然人税源管理; 在新经济增长模式下, 对增值税进行适应性调整和税负优化。

关键词: 税制结构; 国际经验; 直接税; 间接税

中图分类号: F812.42

文献标识码: A

文章编号: 1003-7217(2023)05-0068-08

中国经济由高速增长向高质量发展、以数字经济为代表的经济发展方式转变, 推动了经济结构的升级和调整, 也使得政府通过税收政策引导经济、通过税收手段筹集收入的能力面临许多新的考验。本文试图通过对当今世界税制结构演变规律的考察, 立足中国现实国情, 探讨中国税制结构的优化方向。

一、税制结构的演进规律、经济效应与决定因素

党的十八届三中全会提出“科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障”。在国际经济体系重构的进程中, 各国的税制结构转型不再局限于经济增长最大化诉求, 通过优化税制结构提升公共政策水平, 成为各国税收制度改革的重要考量。对各国税制结构变迁规律的考察发现: 一方面, 税制结构的演进在各国间普遍具有比较明显的规律性特征; 另一方面, 其也会受到内外部环境的影响与多种现实的约束, 体现出差异化特点。

(一) 税制结构的演进路径与经济效应

对税制结构的基础性研究主要体现在直接税与间接税结构的演进路径以及经济效应方面。

直接税、间接税的选择可以说是“最古老的税收政策问题”之一^[1]。20世纪80年代后半期之后, 直接税与间接税的关系成为最优税制理论研究的重要

内容。在税制结构演进方面, 学界普遍认可的观点是, 从历史性的角度考察, 直接税(包括传统与现代直接税)相对地位的演变轨迹呈“U”形, 间接税则呈对称的倒“U”形^[2]。也有学者认为, 对税制结构演变规律的这种概括不够全面, 未考虑传统与现代直接税的非同质性, 以及税种组合方式之变化^[3]。

国内外学者普遍认可税制结构关系会影响经济增长。许多研究者采用时间序列、DEA模型等方法, 证明提高直接税比重对经济增长具有正效应^[4]。通过分析我国1998—2016年的省级面板数据发现, 所得税类占税收总收入比重和财产税类占税收总收入比重每提高1%, 人均GDP分别提高0.4275%和0.1889%^[5]。提高直接税还有利于促进区域经济加速收敛, 使区域经济更快达到稳态^[6]。高质量发展视域下, 完善直接税体系有助于政府实施更精准的宏观调控, 引导供给质量和结构的长期优化^[7]。而税收越接近国民收入循环的下游环节, 经济效率越是递增^[8]。

也有研究认为, 提高直接税比重与经济增长无关或负相关。2003—2017年, 越南的间接税显著促进了经济增长, 而直接税对经济增长的影响不显著^[9]。1992—2016年, 51个国家(地区)的间接税对经济增长有正向影响但不显著, 而直接税与经济增长显著负相关^[10]。原因在于, 间接税对劳动力供给

* 收稿日期: 2022-11-19; 修回日期: 2023-03-12

基金项目: 国家社会科学基金项目(21BJY076)

作者简介: 黄凤羽(1973—), 女, 北京市人, 博士, 天津商业大学副校长, 教授, 博士生导师, 研究方向: 财政税收理论与政策; 李洁(1989—), 女, 安徽蚌埠人, 天津财经大学财税与公共管理学院博士研究生, 安徽财经大学财政与公共管理学院助教, 研究方向: 财政税收理论与政策。

的有害影响小于劳动所得税,对资本供给的有害影响小于资本所得税^[11]。1980—2016年,印度14个邦的直接税对经济增长具有扭曲效应,间接税与经济增长之间存在正相关关系^[12]。

税制结构的经济效应在实证方面存在争议,现有文献尚未给出争议的具体原因。地区间的差异可能是重要因素,包括经济、政治、历史传统等方面的差异。基本理论分析难以适用于所有地区,导致了税制结构经济效应的实证结果不同。

(二)税制结构的影响因素和现实约束

许多学者研究了税制结构的影响因素,以及实践中可能面临的现实约束。

首先,税制结构受经济发展水平、经济结构、城市化水平、数字经济发展、国际税收竞争等经济因素的影响。经济发展水平与税制结构的变迁密切相关^[13]。人均GDP从1万美元进入3万美元发展阶段时,直接税比重普遍超过30%,且保持基本稳定或小幅波动下降态势^[14]。经济结构决定税源结构,从而决定税制结构,经济的商品化拓展了税基和课征环节,经济效率则决定了企业和个人的负税能力^[15]。发展中经济体直接税收入占税收总收入的比重会随城市化水平的提高而上升^[16]。数字经济转型将重构税制结构:一方面,数据流转课税可能成为潜在的税收收入源泉;另一方面,劳动要素在生产中的地位变得更加重要,劳动收入份额的上升,会带动个人所得税收入的增长^[17]。信息通信技术使税源由资本转向了劳动^[18]。同时,跨境经济活动成本降低,给国际税收竞争与协调带来新的挑战,要注重在新变化中维护本国的税收利益^[19]。

其次,税制结构选择也受到财政收入筹集、实现政治稳定、推动产业发展、区域协调发展等政府政策目标的影响。在新冠肺炎疫情等因素的冲击下,特定公共支出显著增加,在当前的财政政策中,财政收入目标应优先于税收公平,而间接税比直接税更有助于实现这些目标^[20]。相对于间接税,更高的直接税会在纳税人中产生更大的损失感,会导致更大的政治不稳定性^[21]。为加快发展现代产业体系,要将简并增值税税率、即征即退政策等改革红利优先让渡给先进制造业、科学研究和技术服务业等现代服务业^[22]。在生产地课税原则下,我国增值税由消费地的消费主体负担,却由生产地取得税收收入,地区间资源配置会产生一定的扭曲,也不利于区域协调发展^[23]。由于税收显著性不同,机会主义政客会战略性地使用直接税和间接税,提高减税的可见度、降低增税的可见度;在繁荣时期使用高显著性的直接税来减税,在衰退时期使用具有相对低显著性的间接税来增加税收^[24]。

最后,国家与社会的关系也会使税制结构面临现实约束,如分配制度改革、产权制度安排、公共支出结构等。经济增长与收入差距之间的取舍和权衡会影响最优税制结构选择^[25, 26]。财产税比重不宜过高,否则会面临公平和效率的尖锐选择^[27]。此外,所有权不断分割、裂变成各式各样的产权以及产权不断被明晰界定产生了新税源,进而提高所得税收入、影响税制结构^[28]。公共服务与公共投资之间的比例越高,直接税占比越高。这也符合大多数发达经济体税制结构的演变规律^[29]。

税制结构变动受到多方面因素的制约。就一般规律而言,经济发展水平是税制结构变动的根本原因,人均收入水平越高,对自然人征收的所得税、社会保障缴款的比重就越高。此外,税收政策目标也决定税制结构的变动。相对而言,流转税有利于促进经济增长、实现效率目标;所得税有利于调节收入分配、缩小贫富差距。如果税收政策的主要目标是保持经济增长,那么,流转税将占据主体地位;如果税收政策的主要目标是促进分配公平,那么,所得税将占据主体地位。因此,为了实现不同的政策目标,需要对税制结构进行适应性调整。

二、各国税制结构的演进特征

从1980年恢复在国际货币基金组织和世界银行的合法席位,到2001年加入世界贸易组织,再到提出“一带一路”倡议并与184个国家(地区)和国际组织签署共建“一带一路”合作文件^①,中国日益走近世界经济舞台的中央。在日益密切的国际经贸关系中,税制结构是无法回避的重要内容和纽带。

(一)当今各国税制结构的演变概述

在世界各国的税收实践中,税制结构都会因其税制的不断改革而演化。分别对经济合作与发展组织(OECD)国家和发展中国家二十余年的税制结构进行分析,可以发现:

1. 发达国家的税制结构和税种结构均相对稳定。如表1所示,2000年以来OECD国家的全部税收收入中,直接税占比始终在64%~66.8%之间;以货物与劳务税为代表的间接税占比则维持在32.1%~34.4%之间。二者在二十多年内的波动幅度最多为2.8个百分点。

分析各税种的收入结构也可以得出类似的结论。在二十多年的时间里,个人所得税、企业所得税、社会保障缴款、工资税、财产税、货物与劳务税在全部税收收入中的占比,最高值与最低值的差异,分别为2.5个、2.4个、2.3个、0.3个、1.2个和2.3个百分点——无论是直接税还是间接税,都没有大的变化。

表1 OECD国家税制结构(2000—2021年)

单位:%

年份	直接税	直接税中:					货物与劳务税	其他税	合计
		个人所得税	企业所得税	社会保障缴款	工资税	财产税			
2000	65.0	24.1	9.5	24.9	1.2	5.3	33.9	1.1	100
2001	65.3	24.5	8.9	25.4	1.2	5.3	33.7	1.0	100
2002	64.7	23.6	9.0	25.6	1.1	5.4	34.2	1.1	100
2003	64.1	22.7	9.0	25.7	1.2	5.5	34.4	1.5	100
2004	64.0	22.3	9.7	25.5	1.1	5.4	34.3	1.7	100
2005	64.4	22.2	10.6	25.1	1.1	5.4	33.9	1.7	100
2006	64.7	22.2	11.2	24.7	1.1	5.5	33.4	1.9	100
2007	65.0	22.7	11.3	24.5	1.1	5.4	33.0	2.0	100
2008	65.3	23.0	10.6	25.2	1.2	5.3	32.8	1.9	100
2009	65.2	22.7	9.1	26.8	1.2	5.4	33.2	1.6	100
2010	64.2	22.0	9.0	26.6	1.2	5.4	34.0	1.8	100
2011	64.4	22.1	9.3	26.4	1.2	5.4	33.8	1.8	100
2012	64.9	22.5	9.4	26.3	1.3	5.4	33.6	1.5	100
2013	65.2	22.6	9.4	26.3	1.3	5.6	33.3	1.5	100
2014	65.0	22.8	9.2	26.1	1.3	5.6	33.4	1.6	100
2015	65.1	23.1	9.2	25.9	1.2	5.7	33.3	1.6	100
2016	65.6	22.6	9.4	25.9	1.2	6.5	33.1	1.3	100
2017	65.6	23.0	9.7	25.8	1.3	5.8	33.1	1.3	100
2018	65.9	23.1	10.1	25.9	1.3	5.5	32.8	1.3	100
2019	66.0	23.5	9.6	26.0	1.3	5.6	32.6	1.4	100
2020	66.8	24.1	9.0	26.6	1.4	5.7	32.1	1.1	100
2021	66.1	23.8	9.7	26.0	1.2	5.4	32.6	1.3	100

注:社会保障缴款(social security contributions)为强制性付款,缴款者具有在未来获得社会福利的权利;工资税(tax on payroll)为雇主、雇员或个体经营者支付的税款,按工资比例或按每人固定的金额支付,不具有在未来获得社会福利的权利(do not confer entitlement to social benefits)。数据来源:根据 OECD-Tax revenue(<https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>)整理计算而得。

2. 发展中国家的税制结构相对稳定但税种结构呈趋势性变化。从直接税与间接税结构的角度看(见表2),2000年以来发展中国家的全部税收收入中,直接税占比从41.5%稳步提升到46.5%;以货物与劳务税为代表的间接税占比,则从56.9%的高点降至50.9%。税制结构整体上也比较稳定。

但相比 OECD 国家,其税种结构仍有一些趋势性变化。如直接税中,两大直接税种均稳中有升:个人所得税稳步上升,从11.4%升至14.9%;企业所得税先升后降,从14.7%升至19.9%,又回落至17.9%,但仍比21世纪初提高了3.2个百分点。

表2 发展中国家税制结构(2000—2020年)

单位:%

年份	直接税	直接税中:					货物与劳务税	其他税	合计
		个人所得税	企业所得税	社会保障缴款	工资税	财产税			
2000	41.5	11.4	14.7	10.8	1.2	3.3	56.9	1.6	100
2001	42.0	11.2	15.5	10.8	1.1	3.4	56.6	1.4	100
2002	42.1	11.6	14.9	11.1	1.1	3.6	57.3	0.6	100
2003	42.2	11.1	15.7	10.8	1.1	3.5	57.1	0.7	100
2004	41.8	11.2	15.7	10.5	1.0	3.5	56.7	1.5	100
2005	42.9	11.4	17.9	9.3	0.9	3.5	55.5	1.6	100
2006	44.5	12.3	19.2	8.9	0.8	3.3	53.9	1.6	100
2007	43.9	12.1	19.2	8.5	0.8	3.3	54.5	1.6	100
2008	44.5	12.5	19.9	8.4	0.7	3.0	54.0	1.5	100
2009	44.9	12.9	19.2	9.1	0.8	2.8	53.6	1.5	100
2010	44.8	12.8	19.4	9.0	0.8	2.8	53.8	1.4	100
2011	45.0	13.2	19.8	8.6	0.7	2.6	53.5	1.5	100
2012	46.1	13.6	19.9	9.2	0.7	2.6	52.3	1.6	100
2013	46.2	13.8	19.5	9.6	0.7	2.6	52.1	1.7	100
2014	45.3	13.5	18.9	9.7	0.7	2.5	52.9	1.8	100
2015	44.8	14.1	17.8	9.7	0.7	2.6	52.7	2.5	100
2016	44.0	14.6	16.7	9.6	0.7	2.5	53.2	2.8	100
2017	44.3	14.3	17.1	9.9	0.6	2.4	53.2	2.5	100
2018	44.1	14.1	17.3	9.7	0.6	2.4	53.1	2.8	100
2019	44.9	14.3	17.5	10.1	0.6	2.5	52.3	2.8	100
2020	46.5	14.9	17.9	10.7	0.6	2.3	50.9	2.6	100

数据来源:根据 OECD Statistics-Global Revenue Statistics Database(<https://stats.oecd.org/Index.aspx?queryid=82342#>)整理计算而得。

总体而言,随着经济发展水平的提升,直接税比重逐步提高、间接税比重逐步降低,这是世界税制结构变化的基本规律,也是造成发达国家和发展中国家税制结构差异的根本原因。此外,由于发达国家的主要政策目标是实现分配公平,而直接税在调节收入分配、缩小贫富差距方面具有优势,因此,发达国家的直接税比重较高,间接税比重较低。发展中国家的主要政策目标是充分利用资源、保持经济增长,而间接税在筹集财政收入、调控宏观经济方面具有优势,因此,发展中国家的间接税比重较高,直接税比重较低。

21世纪以来,发达国家的税制改革主要围绕经济波动作出相机抉择,并不具有颠覆性。随着经济结构逐渐稳定,税收制度和征管技术愈发成熟,发达国家的税制结构和税种结构趋于稳定。与发达国家不同,由于经济发展水平相对较低、税收征管手段相对落后,税源充足和征收简便的间接税在发展中国家的税制结构中占据主体地位,而所得税、财产税等直接税比重相对较低。随着经济快速发展、各类社会矛盾突显,发展中国家的税收除了承担收入职能外,还需要承担调节收入分配、优化资源配置等功能。因此,发展中国家仍有继续完善税收制度、深化税收征管的内在需要,并通过大规模的税制改革,提升税收征管水平来实现税收职能,进而造成直接税比重上升、间接税比重下降。

(二)当今各国税制结构的主要特征

1. 发达国家直接税占比较高但税种分散。一是直接税,发达国家远高于发展中国家。综合表1和表2的数据可以发现,多年来发达国家的直接税比重均高于发展中国家。二者分别为66.1%和46.5%,相差19.6个百分点。二是货物与劳务税,即使在发达国家,也是最大的单一税种。直接税的税种构成多样化,即使是占比较高的个人所得税和社会保障缴款,其规模也远低于货物与劳务课税。三是企业所得税,在发展中国家更为重要。虽然发展中国家的直接税占比较低,但企业所得税占比一度接近20%,而发达国家的这一比重仅为10%左右。

发达国家与发展中国家税制结构差异的根本原因在于国情不同,最显著的特征是各国的经济发展阶段不同。从人均国内生产总值来看,OECD国家平均达到了53937美元,而发展中国家仅为35467美元。使用均值描述经济发展阶段和税制结构的差异,一定程度上平滑了差异的幅度。如果单独对比分析某几个国家,这种差异将更加显著。以英国、德国、美国等发达国家为例,2021年英国人均GDP为49682美元,直接税比重为69.3%;德国的人均

GDP为58799美元,直接税比重达到了73.4%;而美国的人均GDP达到了70181美元,直接税的比重高达83.4%^[2]。

2. 个人所得税和社会保障缴款是国家间税制结构差异的主要来源。通过分析表1和表2中的数据还可以发现,考察期内,发达国家个人所得税和社会保障缴款的占比,平均值分别为23%和25.8%,合计达48.8%;而发展中国家仅为12.9%和9.7%,合计仅为22.6%,不到发达国家的一半,低于发达国家26.2个百分点。

个人所得税改革和社会保障缴款的发展对于发达国家税制结构变迁具有重要意义。个人所得税最早于1799年在英国开征,目的在于筹集战争经费、弥补财政赤字;1842年成为英国经常性税种。欧美其他发达国家紧随其后,开征了个人所得税。税制设计之初采用了低税率、窄税基的模式,随着个人收入水平的不断提高、征管手段的不断完善,发达国家实施了提高税率、拓宽税基的个人所得税改革,个人所得税收入迅速增长,逐渐成为发达国家的主体税种。为防止资本和劳动力外流,发达国家又降低了个人所得税税率、拓宽了税基、简并了税率级次,但个人所得税一直稳居主体地位,对发达国家税制结构的形成和稳定具有重要贡献。西欧国家为应对“福利国家”需要而征收社会保障缴款,随着财政支出中用于社会保障支出的比重不断提高,社会保障缴款的收入和比重也不断提高,逐渐成为政府重要的收入来源。

3. 企业所得税负担的国际竞争面临深刻变化。近年来,世界各国企业总税率的平均水平呈显著下降趋势,已由2005年的53.1%下降至2019年的40.4%^[30]。以减税为特征的国际税收“逐底竞争”(race to bottom),加之疫情冲击,各国的财政赤字和债务水平明显上升。OECD成员国公共债务总额占GDP的比重,2020年比2019年上升16.9个百分点,达到126.9%;财政赤字占GDP的比重上升4.8个百分点,达到6.2%的高位^[31]。

在巨大的财政压力下,一些国家提出了“全球最低公司税率”等以“增税”为目标的税收倡议。当前,139个包容性框架成员签署了新的税收规则大纲,至今肯尼亚、尼日利亚、巴基斯坦和斯里兰卡四个包容性框架成员国家尚未加入该协定^[32]。新的最低税率将适用于收入超过7亿欧元的公司,估计每年将产生约1500亿美元的额外全球税收收入^[33]。加入协定后,大公司将在客户所在的国家或地区缴纳更多税款,而在总部和员工、运营所在地缴纳的税款将减少,国际税收格局将面临新的变革。

三、中国税制结构的现实特征与趋势展望

(一) 直接税与间接税并重,基本形成了双主体税制结构

自1994年以来,我国税制结构整体上呈现直接税比重上升、间接税比重下降的趋势(图1)。直接税比重由25.2%上升至51.7%,间接税比重由74.8%下降至48.3%,二者比重大致由1:3变为1:1^③。可以说,我国已基本形成以直接税与间接税为双主体的税制结构。

1994年税制改革影响深远,是我国税制结构调整的分水岭。我国实行了生产型增值税,对部分经济领域征收营业税,有效筹集了财政收入、抑制了投资过热。在经历了“经济软着陆”之后,我国收入分配问题愈发突出。为营造公平的竞争环境,我国于2004年实施了增值税转型试点改革;2006年全面取消了农业税;2007年统一了内外资企业所得税,适用25%的企业所得税税率,体现了税收公平原则。

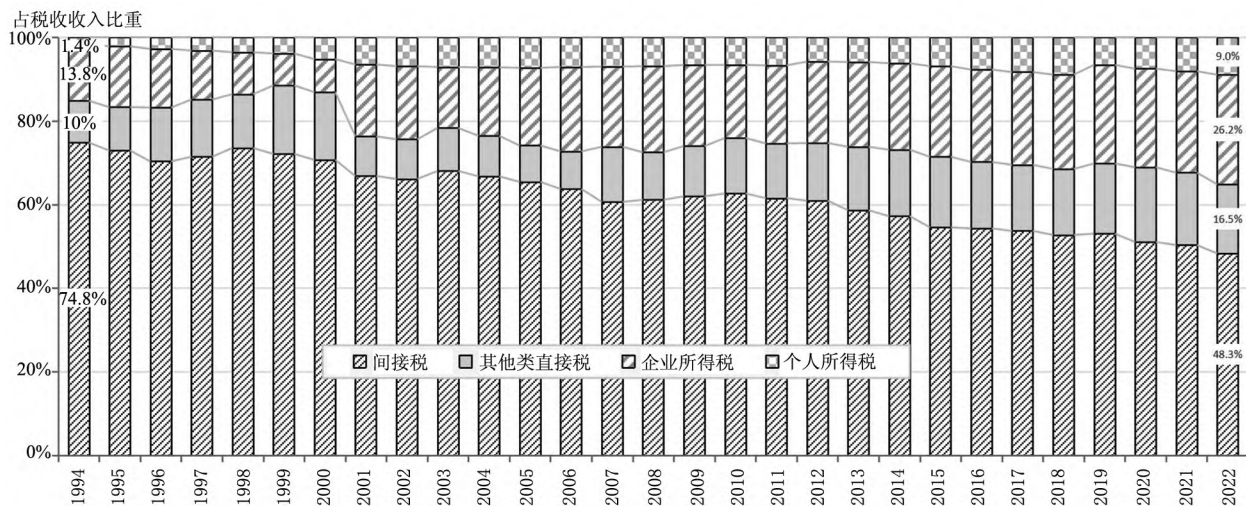


图1 中国税制结构的演变(1994—2022年)

注:参考刘佐(2010)的分类方法,间接税包括增值税、消费税、营业税(1994—2016)、关税、资源税和城市维护建设税六个税种,其余税种计入直接税。数据来源:1994—2021年数据根据历年《中国统计年鉴》《中国税务年鉴》整理计算而得;2022年数据根据财政部“2022年财政收支情况”整理计算而得(http://www.gov.cn/xinwen/2023-01/31/content_5739311.htm)。

(二) 所得类税收、企业主体税收在直接税收入中占比较高

在直接税整体上不断得到强化的同时,其内部结构也呈现以下特征:一是从税类角度,所得税的税收贡献显著高于财产税。2022年我国所得税类收入占税收收入的比重达到35.2%,位于商品税类之后,成为我国税收体系的第二大税类,而财产税类比重仅为6.2%^④。财产税类对税收收入的贡献较低,使得税制对存量财富差距的调节力度受限,有待进一步完善。二是从纳税主体角度,企业纳税远高于

全球金融危机爆发后,我国经济重心转向了优化经济结构。2011年,我国在上海、重庆率先试点,针对增量房产征收个人住房房产税;2012年上海率先试点“营改增”改革,2016年全面实施营业税改征增值税;逐步上调个人所得税减除费用标准,并在2018年初步建立了分类与综合相结合的个人所得税;2019年,我国实施了更大规模的减税降费,加大增值税期末留抵退税力度,激发主体活力、推动产业转型。

在我国经济发展初期,间接税为主体的税制结构与当时的经济发展阶段相适应,满足了经济发展阶段的需要,并发挥了抑制通货膨胀的积极作用。我国的税制经过了多次调整,结构逐步优化。这种直接税占比逐渐提高的趋势与世界各国税制结构“越发达、越直接”的普遍规律,具有较强的一致性,也体现了我国在过去一段时间内经济发展水平不断提升、税收管理不断优化。由此也可以推断,未来随着经济发展质量的进一步提高,我国的税制结构也将具有更强的发达经济体税制结构特征。

个人。1994—2022年,我国直接税收入增长85845亿元,其中,企业所得税增长42982亿元,占比50.07%;个人所得税增长14850亿元,仅相当于企业所得税的1/3。而2021年我国居民人均可支配收入已经超过3.5万元,上海和北京则已超过7.5万元^[34],个人所得税的税源不断壮大,但直接税比重的提升仍主要依赖于企业所得税。相比OECD国家(见表1),2000—2021年,个人所得税在税收收入中的占比平均为22.96%,企业所得税仅为9.6%,远低于个人所得税。可以说,我国个人所得税比重

较低,既不同于众多发达国家的普遍规律,也脱离了我国居民收入快速增长的税源结构。这其中虽然有减税降费等政策因素的影响,但是也不能改变其职能弱化的客观现实。

(三)应强化直接税均贫富、促消费的政策目标

收入差距过大不仅有违社会公平和共同富裕的目标,还会降低居民消费需求,影响经济增长。近年来,我国基尼系数均处于较高水平,2021年达到0.466^⑤,财富基尼系数^⑥为0.619^[35]。低收入者消费能力有限,高收入者边际消费倾向较低,导致社会消费需求整体不足。我国最终消费支出占国内生产总值的比重自2003年以来一直低于60%,2010年一度低于50%,近五年在55%左右波动^⑦。而德国这一比重为73.11%、法国为77.5%、英国达到了83.95%^⑧。因此,进一步提升直接税比重,将有助于促进社会消费,助力构建新发展格局。具体而言:

首先,优化个人所得税制度,提高个人所得税比重。2022年个人所得税在全部收入中占比已达9%,但在调节收入分配、促进社会公平方面的作用依然有限。其制度优化:一是进一步扩大综合课税范围。工资薪金适用的最高边际税率已达到45%,而股息红利适用的比例税率为20%,高收入人群收入来源不同,有很大的税负差异和避税空间。可以将部分财产转让所得、股息红利所得等财产性收入纳入综合课征范围,协调不同所得的税负差异。二是梳理个人所得税免税政策,特别是对居民财产性收入,合理确定其免税范围。对储蓄存款利息、上市公司和“新三板”股息红利、股票和基金转让收入等,可以考虑逐步恢复征税。有研究运用我国2000—2008年城镇居民调查数据进行实证分析,对股息红利所得征税可以有效降低基尼系数,缩小收入差距^[36]。

其次,完善财产税制度,提升财产税比重。一是明确我国房地产税制的功能定位。从长期来看,房地产税制应立足新阶段新要求,更多考虑受益原则,使纳税人有更多的获得感;同时注重提升基层治理水平。可以采取宽税基、低税率的方式,实现房屋所有者的公平纳税,以及每一位纳税人的适度负担。从短期来看,则要考虑税收管理基础、纳税人的支付能力、税收政策与其他公共政策的协调等现实问题,循序渐进。二是适时开征遗产税,消除代际之间的贫富差距。在开征初期可以设置较低的税率和较高的起征点,并将慈善捐赠纳入免税范围。从国际实践来看,遗产税已经在24个OECD国家进行征收,是调节财富差距的有效手段。设计良好的遗产税,尤其是针对相对较高财富转移水平的遗产税,

已经成为增强机会平等和减少财富集中的重要工具^[37]。

最后,加强自然人税源管理,应对数字经济挑战。在数字经济新模式下,个人所得税税制要素设计存在不适应。比如,灵活就业人员的收入界定为“劳动报酬”还是“经营所得”尚未明确;数字经济加速发展,自然人税源分布更加分散,平台企业是否具有代扣代缴义务也不明确。因此,需要尽快明确平台经济模式下个人所得的性质,进一步扩大综合所得范围,将经营所得纳入综合所得范围。此外,应完善第三方涉税信息共享机制,加强自然人的数字平台涉税信息管理。

(四)新经济增长模式下增值税的适应性调整与税负优化

在传统经济向新经济转型的特殊时期,税收制度必须进行相应的适应性调整,尤其是增值税。

首先要适应新经济的挑战。2021年,我国数字经济规模达到了45.5万亿元,占国内生产总值(GDP)的比重达到39.8%^[38]。数字经济模式下,产品和服务交易逐渐数字化、无形化,流转税征收中需要明确的应税交易对象、交易行为属性、线上线下交易金额等课税要素,越来越难以简单界定;增值税征管,需要“洞察”全社会所有纳税主体的每一次交易过程,不断精细化的社会分工下,税收管理的难度和成本将随之上升。税源向分配环节转移、向直接税转移,也就成为对新经济增长模式的一种适应性调整。面对新经济的挑战,应将境外提供数字服务和数字产品的供应商定为我国增值税纳税义务人;尽快调整增值税的征税范围,将新经济中的数字产品和数字服务纳入增值税征税范围,可以根据类似性质的产品和服务,匹配数字产品和数字服务的税率与税目。

其次要优化增值税的税率设计。一是简并税率级次。差异化的税率,不仅增加了税收管理成本,也不利于实现税收中性,降低了资源配置效率。可以在设置一档标准税率的基础上,保留一档低税率和零税率。从国际实践来看,15个OECD成员国的增值税设置了“标准税率+低税率(含零税率)”的三档税率结构^⑨。二是降低低税率水平。减税降费是在新冠肺炎疫情和国际局势变化的冲击下,稳增长、保就业的最有效手段之一。在近年的减税实践中,增值税的减税效果得到纳税人普遍认可,同时对于税务机关,其减税操作也比较简单易行。但2019年基本税率由17%下调为13%后,至2022年其税收收入在全部税收收入中的占比仍高达29.2%^⑩,未来仍有进一步下调的空间。

再次要完善增值税留抵退税制度。世界各国普遍实行增值税留抵退税制度,除巴西、阿根廷和土耳其等少数国家外,大多数国家均可直接退税,且有些国家对纳税人申请退税没有特殊的条件限制,如日本、芬兰^[39]。我国留抵退税制度的进一步完善:一是放宽留抵税额的退税条件。“居民服务、修理和其他服务业”“住宿和餐饮业”等七个行业虽已纳入全额留抵退税政策范围,但许多企业面临难以逾越的门槛。比如,要求企业纳税信用等级为A或B级,但新设企业一般为M级,虽有大量初始投资,但其留抵税额无法退税;一些个体工商户不符合一般纳税人身份,或者未参与纳税信用评级,也不符合退税条件。今后可以适度放宽对新设企业的限定条件,如先将先进制造业的新设企业纳入范围,并逐步扩大到其他行业。对于个体工商户,可以制定更科学的退税门槛,在诚信纳税的前提下适用留抵退税政策。二是进一步扩大留抵退税范围。如部分资本和资源密集型企业,其产业链长、生产经营周期长,应将其纳入留抵退税范围,纾解企业资金压力,助力实体经济企业更高质量发展。

最后,要创新税种税制,构建数据资源税制度框架。数字经济是一种新的经济模式,而数据是数字经济新模式的关键生产要素。数据资源作为一座“富矿”,应同商品服务、收入所得一样,纳入课税范围。这就可能催生出数据资源税这一新税种。在征收数据资源税之前,应厘清数据资源的产权归属和收益确认。在税制设计方面,可以将营业收入作为计税依据,并设置一定数额的起征点,以促进中小企业创新。

注释:

- ① 中国一带一路网. 已同中国签订共建“一带一路”合作文件的国家一览[EB/OL]. (2023-06)[2023-07-12]. <https://www.yidaiyilu.gov.cn/xwzx/roll/77298.htm>.
- ② 数据来源:OECD Statistics-Global Revenue Statistics Database (<https://stats.oecd.org/Index.aspx?queryid=82342#>).
- ③ 考虑到社会保障缴款具有返还性质,与其他税种性质有较大差异,因此在计算我国税制结构时,不统计社会保障缴款。
- ④ 参考马海涛等(2021)的分类方法,财产税包括房产税、车船税、契税。其中,房产税、契税收收入数据来源于财政部“2022年财政收支情况”,车船税数据来源于《中国统计年鉴(2022)》中的“中央和地方一般公共预算主要收入项目(2021年)”。2022年车船税数据缺失,用2021年的数据替代。
- ⑤ 数据来源:《中国统计年鉴(2022)》。
- ⑥ 采用的住户调查数据为CHIP2013和CFPS2012、CFPS2016两套住户调查数据,直接计算的居民财产基尼系数分别高达0.619和0.736。
- ⑦ 数据来源:《中国统计年鉴(2022)》。
- ⑧ 世界银行. 世界发展指标数据库[DB/OL]. (2023-06-29)[2023-07-12]. <https://data.worldbank.org/indicator/NE.CON.TOTL.ZS?end=2021&start=2003&view=chart>. 德国、法国、

英国为2022年数据。

- ⑨ OECD数据库,“Taxes on consumption-VAT/GST: standard and any reduced rates”[DB/OL]. (2022-01-01)[2023-07-12]. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/>. 不包含特定区域费率。15个国家分别是奥地利、哥伦比亚、捷克共和国、爱沙尼亚、希腊、匈牙利、冰岛、拉脱维亚、立陶宛、波兰、葡萄牙、斯洛文尼亚、西班牙、土耳其、英国。
- ⑩ 数据来源:根据财政部“2022年财政收支情况”计算而得(http://www.gov.cn/xinwen/2023-01/31/content_5739311.htm)。

参考文献:

- [1] Bullock C J. Direct and indirect taxes in economic literature[J]. Political Science Quarterly, 1898, 13(3): 442-476.
- [2] Hinrichs H H. A general theory of tax structure change during economic development[J]. Journal of Political Economy, 1966, 48(4): 1041-1043.
- [3] 马国强. 经济发展水平、税收政策目标与税制结构模式[J]. 税务研究, 2016(5): 3-16.
- [4] Stoilova D, Patonov N. An empirical evidence for the impact of taxation on economy growth in the European Union[J]. Tourism & Management Studies, 2013, 27(5): 1031-1039.
- [5] 韩彬, 吴俊培, 李淼焱. 我国税制结构经济增长效应研究[J]. 上海经济研究, 2019(1): 89-98.
- [6] 周明明, 冯海波. 中国税制结构的区域经济协调发展效应研究:经济收敛的视角[J]. 经济问题探索, 2020(5): 14-25.
- [7] 黄凤羽, 李洁. “十四五”时期经济高质量发展与税制结构优化[J]. 税务研究, 2021(9): 11-17.
- [8] 吕冰洋, 詹静楠, 李钊. 中国税收负担:孰轻孰重?[J]. 经济学动态, 2020(1): 18-33.
- [9] Nguyen H H. Impact of direct tax and indirect tax on economic growth in Vietnam[J]. Journal of Asian Finance, Economics and Business, 2019, 6(4): 129-137.
- [10] Hakim T A. Direct versus indirect taxes: impact on economic growth and total tax revenue[J]. International Journal of Financial Research, 2020, 11(2): 146-153.
- [11] Revesz J. A model of the optimal tax mix including capital taxation[J]. Atlantic Economic Journal, 2020(550): 1-16.
- [12] Muduli D K, Manik N. Tax structure and economic growth in general category states in India: a panel auto regressive distributed lag approach[J]. Theoretical and Applied Economics, 2020, 27(2): 225-240.
- [13] 樊丽明, 葛玉御, 李昕凝. 金砖四国税制结构变迁比较研究[J]. 税务研究, 2014(1): 72-78.
- [14] 魏升民. 基于典型化事实分析视角下的提高直接税比重研究[J]. 税务研究, 2021(9): 25-31.
- [15] 何杨. 税制结构与后金融危机时代税制改革取向[J]. 税务研究, 2014(7): 59-63.
- [16] 许晖. 城市化进程与税收收入结构[J]. 税务研究, 2021(5): 97-103.
- [17] 蒋震, 苏京春, 杨金亮. 数字经济转型与税制结构变动[J]. 经济学动态, 2021(5): 115-128.
- [18] Hötte K, Theodorakopoulos A, Koutroumpis P. Does automation erode governments' tax basis? An empirical assessment of tax revenues in Europe[J]. ArXiv:2103.04111, 2021.
- [19] 杨志勇. 平等与税收:对税制改革动向的思考[J]. 国际税收, 2020(7): 3-11.
- [20] Famulska T, Kaczmarzyk J, Grzaba M. The relationship between the structure of tax revenues and the structure of public expenditure in the member states of the European Union[J]. European Research Studies Journal, 2021, xxiv:165-185.
- [21] Dalyop G T. Tax structure and political instability in Africa[J]. International Journal of Economic Policy Studies, 2020, 14(1): 77-121.
- [22] 姜明耀. 现代产业体系视角下的增值税改革[J]. 税务研究, 2022(5): 33-39.
- [23] 刘怡, 张宁川, 耿纯. 增值税分享、消费统计与区域协调发展——基于增值税分享由生产地原则改为消费地原则的思考[J]. 税务研究, 2021(8): 28-34.
- [24] Kwak S, Shon J. Tax salience and cyclical asymmetry in tax

- rate adjustments; testing the indirect tax hypothesis[J]. *Hacienda Publica Espanola*, 2022, 240(1): 3—29.
- [25] Gentry W M, Ladd H F. State tax structure and multiple policy objectives[J]. *National Tax Journal*, 1994, 47(4): 747—772.
- [26] 刘元生, 李建军, 王文甫. 税制结构、收入分配与总产出[J]. *财贸经济*, 2020, 41(9): 39—54.
- [27] 吕炜, 杨林林, 齐鹏飞. 税制结构调整的财富分布效应与福利影响——以通过财产税提高直接税比重为例[J]. *财贸经济*, 2022, 43(7): 5—20.
- [28] 刘尚希, 杨白冰. 论产权结构多元化对税制结构的影响[J]. *求是学刊*, 2016, 43(2): 61—68.
- [29] Zhang L, Ru Y, Li J. Optimal tax structure and public expenditure composition in a simple model of endogenous growth[J]. *Economic Modelling*, 2016, 59: 352—360.
- [30] 世界银行. 总税率(占商业利润的百分比)[DB/OL]. (2023-06-29)[2023-07-12]. <https://data.worldbank.org/cn/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS>.
- [31] OECD. Tax policy reforms 2021: special edition on tax policy during the COVID-19 pandemic[EB/OL]. (2021-04-21)[2023-07-12]. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2021_427d2616-en.
- [32] OECD. Statement on a two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy-8 October 2021[EB/OL]. (2023-06-09)[2023-07-12]. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>.
- [33] OECD. OECD releases pillar two model rules for domestic implementation of 15% global minimum tax[EB/OL]. (2021-12-20)[2023-07-12]. <https://www.oecd.org/tax/oecd-releases-pillar-two-model-rules-for-domestic-implementation-of-15-percent-global-minimum-tax.htm>.
- [34] 人民网. 31省份2021年居民人均可支配收入数据出炉 上海北京均超7万元[EB/OL]. (2022-01-20)[2023-07-12]. <http://finance.people.com.cn/n1/2022/0120/c1004-32335917.html>.
- [35] 罗楚亮, 陈国强. 富豪榜与居民财产不平等估算修正[J]. *经济学(季刊)*, 2021, 21(1): 201—222.
- [36] 何辉, 尹音频, 张清. 股息红利所得税的收入再分配效应研究[J]. *统计研究*, 2011, 28(6): 11—15.
- [37] OECD. Inheritance taxation in OECD countries[R/OL]. (2021-05-11)[2023-07-12]. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/inheritance-taxation-in-oecd-countries-e2879a7d-en.htm>.
- [38] 中国信息通信研究院. 中国数字经济发展报告(2022年)[R/OL]. (2022-07)[2023-07-12]. http://www.caict.ac.cn/kxyj/qwfb/bps/202207/t20220708_405627.htm.
- [39] 丁东生, 许建国. 增值税留抵退税的国际借鉴[J]. *国际税收*, 2019(8): 71—74.

(责任编辑:宁晓青)

The International Experience of the Evolution of Tax System Structure and the Prospect of China

HUANG Fengyu¹, LI Jie^{2,3}

(1. School of Economics, Tianjin University of Commerce, Tianjin 300134, China; 2. School of Public Finance and Administration, Tianjin University of Finance and Economics, Tianjin 300221, China;

3. Institute of Finance and Public Management, Anhui University of Finance and Economics, Bengbu, Anhui 233030, China)

Abstract: The evolution of tax structure is affected and constrained by economic factors, government policy goals, state and social relations, and has universal regularity. By examining the evolution of tax structure in countries around the world, this paper found that both tax structure and tax type structure in developed countries are relatively stable. Direct taxes account for a high proportion, but tax types are dispersed. Goods and services tax are still the largest single type of tax. The tax structure of developing countries is relatively stable, but the tax type structure shows a trend change. Both personal income tax and corporate income tax have remained stable while rising. Personal income tax and social security contributions are the main sources of differences in tax structure between countries, and the international competition of corporate income tax burden is facing profound changes. At present, China has basically formed a two-entity tax structure, and the tax revenue of income and enterprise entities accounts for a relatively high proportion of direct tax income. We should increase the proportion of individual income tax and perfect the property tax system under the goal of strengthening the average wealth and promoting consumption. Under the new economic growth model, the value added tax should be adjusted and the tax burden optimized.

Key words: tax structure; international experience; direct tax; indirect tax