

金砖四国税制结构变迁比较研究*

樊丽明 葛玉御 李昕凝

内容提要：本文对四个金砖国家——巴西、俄罗斯、南非和印度税制结构变迁的路径及成因进行了比较研究。巴西、俄罗斯和南非的现行税制结构均为直接税与间接税并重的双主体模式，而印度则以间接税为主体。考察金砖四国税制结构变迁的历史过程，发现其完成变迁的路径既有提高直接税、优化间接税的共性，又有各自的特点。研究变迁的成因，发现经济发展水平与税制结构的变迁密切相关。最后，对我国税制结构优化的方向、时机和路径等提出几点思考。

关键词：金砖国家 税制结构变迁 路径 成因

2001年美国高盛公司首次提出“金砖四国”的概念以来，巴西、俄罗斯、印度和中国即作为全球最大的四个新兴市场国家受到世界瞩目。2010年12月，金砖四国吸纳南非作为正式成员加入合作机制，金砖四国(BRIC)发展为金砖五国(BRICS)。巴西、俄罗斯、南非和印度与我国在经济发展等方面有诸多相似之处，研究其税制结构变迁的路径及成因对优化我国税制结构有一定的参照意义。

一、金砖四国 现行税制结构比较

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、流转税与财产税等的配比 税种结构——主要税种的搭配。从税系结构看，巴西、俄罗斯和南非均为直接税与间接税并重的双主体结构，其中巴西和俄罗斯的直接税与间接税占比基本相当，南非直接税占比则明显高于间接税；印度的税制结构则是以间接税为主体。从税类结构看，巴西、俄罗斯和南非都是所得税和流转税并重的双主体结构，而印度则以流转税为主、所得税为辅。图1展示了四国现行税制结构的基本情况。

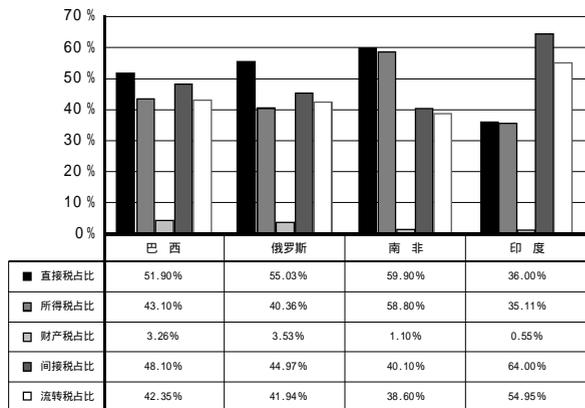


图1 金砖四国现行税制结构

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(SARS)2012年联合出版的2012 Tax Statistics，印度财政统计年鉴2011~2012年。

由图1可见，四国财产税占比均很低，最高者俄罗斯不足4%。因而所得税与流转税的配比关系及内部构成即可基本反映各国税制结构的情况。四国所得税和流转税的构成如表1所示。

四国的所得税构成呈现出两种类型：南非和印度以所得税为主，巴西和俄罗斯以所得税和社会保障缴款(费)为主。流转税的构成则呈现三种类型：巴西和南非均以增值税为主；俄罗斯因其对外

* 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》(13&ZD031)和中国税务学会招标课题“优化中国税制结构的方向和路径研究”的阶段性成果。

本文研究巴西、俄罗斯、南非和印度四国税制结构变迁，将四个国家合称“金砖四国”。

本文原则上以税系、税类占比为40%作为是否主体的标准。

本文中税类意义上的所得税包括各种形式的所得税及社会保障缴款(费)。

俄罗斯由于资源丰富，资源税在其税制结构中占有重要地位，2012年占比达11.15%。

表 1 四国主要税种收入占税收收入比重

国家	所得税主要税种(占税收收入比重)	流转税主要税种(占税收收入比重)
巴西	社会保障缴款(21.77%)	增值税(36.59%)
	所得税(21.33%)	
俄罗斯	所得税(21.94%)	关税(22.27%)
	社会保险费(18.42%)	增值税(15.92%)
南非	所得、利润和资本利得税类(57.1%)	增值税(25.7%)
印度	所得税(35.11%)	销售税(22.48%)
		消费税(15.84%)

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(SARS)2012年联合出版的2012 Tax Statistics，印度财政统计年鉴(2011~2012)

贸易额巨大，关税收入较多，以增值税和关税共同构成；印度则以销售税和消费税为主，在向覆盖货物和劳务的消费型增值税转型的过程中，印度尚需努力。

二、金砖四国税制结构变迁历程

(一) 巴西税制结构变迁历程

巴西税制历经100多年的发展演变，由以间接税为主体转变为直接与间接税双主体结构，20世纪80年代以来表现为所得税与流转税并重的双主体结构。

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，并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年代统一的社会保障制度建立使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%，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。

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。所得税(类)由于所得税占比上升与社会保障缴款占比下降的综合作用而占比基本稳定在40%左右；在联邦社会援助缴款和社会一体化税占比上升、工业产品税占比下降、商品流通服务税和关税占比基本稳定的影响下，流转税占比几经升降后稳定在40%左右；财产税除因临时金融交易税开征和取消而波动外，基本稳定在2%~3%的水平。因此，巴西呈现了“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。

(二) 俄罗斯税制结构变迁历程

俄罗斯独立之后的20多年来，税收制度经历了从激进转轨到基本稳定，并逐步走向成熟的过程。从税系结构看，俄罗斯始终保持直接与间接税并重的双主体结构，并经历了间接税占比略高向直接税占比略高的转变。从税种结构看，始终保持所得税与流转税的双主体结构，且两者占比的差距逐渐缩小。

1992~2001年间，俄罗斯推出第一轮税制改革。在间接税方面将周转税改为增值税和消费税，并调整进出口关税；在直接税方面将利润上缴改为利润税，居民所得税改为自然人所得税并适用

巴西增值税包括四种税：商品流通服务税、工业产品税、联邦社会援助缴款和社会一体化税。

印度对大部分商品课征的消费税和销售税均具有增值税的特征，但由于并未覆盖所有商品及劳务，并且进行抵扣的投入品范围有限，称为“有限度增值税”。

RAO, M.G. & RAO, R.K., 2009, Tax System Reform in India, Working Paper, 10.

根据巴西统计年鉴的分类，临时金融交易税(CPMF)本质是财产税，不同于作为流转税的金融交易税(IOF)

含社保税(费)。俄罗斯于2001年1月1日起将企业缴纳的各项社会保障费合并为统一社会税，又于2010年1月1日改为社会保险基金。为保持统计口径一致、数据可比，2010~2012三年间的直接税部分将社会保险基金也计算在内。

累进税率,设立不动产税和物价调节税等。由此,俄罗斯建立起间接税与直接税并重的双主体结构;由于所得税税率过高及征管水平落后,偷漏所得税情况普遍存在,影响到直接税收入增长,因而间接税占比略高。

2002~2012年间,在第二轮税制改革的影响下,直接税占比超过间接税。取消一系列间接税、降低增值税税率、对小企业以单一税制代替增值税等举措导致间接税收入增长相对缓慢,虽然出口关税收入因对外贸易额增长而增长迅速,但整体上间接税占比有所降低。而直接税占比的上升来自于四个方面:个人所得税由累进制改为单一税率,并对个体工商户征收同为单一税率的统一认定税,简化的税制提高了纳税人的遵从度;利润税(企业所得税)税率的降低刺激了企业的发展,同时税收优惠的大幅取消也拓宽了税基;将各项社会保障缴费合并为统一社会税;将地下资源使用费改为地下资源使用税并开征矿藏开采税。以上举措使所得税、社会保障缴费和资源税收入增长迅速,税制结构进入直接税占比略高的阶段。

(三) 南非税制结构变迁历程

1960年南非独立后,沿袭殖民地时期英、法遗留下来的税收制度,形成了直接税(所得税)与间接税(流转税)并重的双主体税制结构。自80年代以来,南非始终保持“双主体”结构,且直接税(所得税)占比始终较高。

南非税制结构的稳定并不意味着没有税种和税制要素上的调整与变化,而正是各个税种不同变迁综合作用的结果。一方面通过开征资本利得税、引入退休基金税,将企业与居民纳税人在全球范围内的所得列入所得税课税范畴以拓宽税基等措施促进了直接税收入的增长;另一方面大范围减免个人所得税,降低个人所得税和企业所得税税率又不利于直接税收入增长,综合作用下,直接税占比保持稳定。关税税率降低与贸易额扩大的共同作用使关税收入稳定增长,增值税等间接税没有显著变动,由此间接税占比也保持稳定。

主要有销售税、道路交通税、公共设施维护税、燃油销售税、汽车运输工具购置税等。
最高边际税率达97.5%。
1990~1991财年印度流转税占比77.95%,所得税占比12.40%。

(四) 印度税制结构变迁历程

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,并呈现间接税占比倒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。企业所得税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,并引入最低选择税以减少税收流失,使收入得到迅速增长。与此相对,虽然服务税的开征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、所得税为辅的结构。

三、金砖四国税制结构变迁路径比较

四国税制结构变迁路径有四点共性。

第一,改革个人所得税,促成税制结构变迁。通过降低税率、减少级次、简化税制以提高纳税人的遵从度,减少优惠以拓宽税基,扩大源泉扣缴和预缴税的适用范围及加强征管减少偷漏税,使个人所得税收入迅速增长,并促成税制结构的变迁。

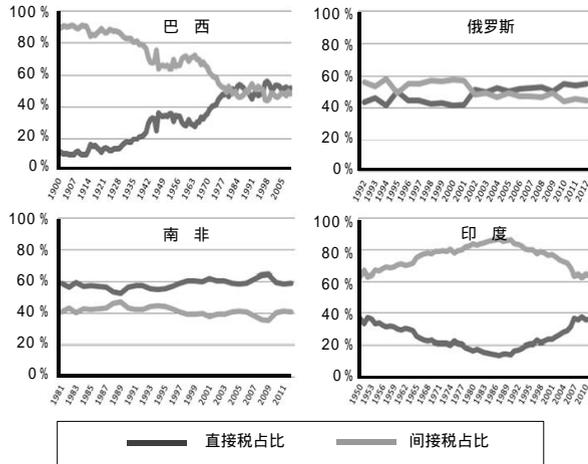


图2 金砖四国税制结构变化趋势

数据来源：巴西国家地理与统计局(IBGE)<http://www.ibge.gov.br/english>，2012年俄罗斯统计年鉴，南非储备银行数据库<http://www.resbank.co.za/Research/Statistics>以及印度财政统计年鉴(Indian Public Financial Statistics) 2011~2012。

第二，改革企业所得税（公司所得税或利润税），促成税制结构变迁。通过降低税率提高企业纳税人的遵从水平，减少优惠以拓宽税基，四国均实现了企业所得税收入的大幅增长，并以此促成了其税制结构的变迁。

第三，普遍征收增值税，优化税制。巴西在20世纪60年代引入增值税，用工业产品税和商品流通税分别替代中央消费税和联邦政府的销售税；又在2002年和2004年分别将社会一体化税和联邦社会援助缴款转为增值税。俄罗斯在20世纪90年代将周转税转为增值税。印度在20世纪80年代将消费税中一部分转为有限度增值税，在2005年将

销售税转为有限度增值税。其他间接税向增值税的转型是对税制结构的优化，在收入方面，短期内由于抵扣增多会影响收入增长，但长远来看，其对扩大商品流通经济规模的作用会有助于间接税收入的增长。巴西和印度均通过增值税的变革实现了间接税收入的稳定增长，而俄罗斯在2000年后降低增值税税率则使间接税收入增长相对缓慢。

第四，普遍降低关税税率，适应经济全球化。巴西、南非和印度均大幅度降低进出口关税税率，并缩小课税商品范围。俄罗斯也降低了其进口关税税率，但出口关税保持其独有的特点。通过降低税率、缩小课税商品范围，在对外贸易额不断扩大的背景下，巴西、南非和印度的关税收入占比或显著降低、或在低水平上保持稳定。

另有两点个性值得关注。

一是社会保障缴款（费）在巴西和俄罗斯税制结构变迁中意义重大。巴西在20世纪60年代建立了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，直接促成其税制结构的转变；俄罗斯在2001年将各项社会保障费合并为统一社会税，带动了其直接税占比的提升。

二是关税和资源税在俄罗斯税制结构中地位重要。不同于其他三国，俄罗斯的关税收入依赖于出口关税，其收入随国际油价的攀升而迅速增长，在一定程度上平滑了其他流转税占比降低对间接税占比的影响。俄罗斯由于资源丰富，通过扩大资源税的课税范围，使资源税收入得到大幅增长，促成了其直接税占比的提升。

表2 金砖四国经济发展水平与税制结构变迁比较

国家	“双主体”形成期		“双主体”稳定发展期	
	时间	人均GDP	时间	人均GDP
巴西	20世纪70年代中期至80年代中期	1 000~1 500美元	20世纪90年代中期至今	3 000美元以上
俄罗斯	20世纪90年代	1 500~3 000美元	21世纪初至今	3 000美元以上
南非	20世纪60年代至70年代	800~1 000美元	20世纪80年代至今	3 000美元以上
印度	—	—	—	—

数据来源：世界银行宏观经济数据库。

注1：“双主体”形成期”指直接税比重开始超过40%，成为税制结构主体之一的时期；“双主体”稳定发展期”指直接税比重稳健增长，超过50%甚至更高并保持稳定的时期。

注2：本表使用世界银行以现价美元计值的各国人均GDP数据（采用单一年份官方汇率从各国货币换算得出），具有可比性。

俄罗斯原油出口关税2002年2月由从价税改为从量税，并将税率与国际市场价格挂钩。由此，俄罗斯确立起原油价格上升自动带动税收增加的机制。俄罗斯出口贸易占GDP的比重高达近30%，加之国际油价不断飙升，出口关税快速增长。

由于印度未实现“双主体”，故表中没有其相关数据。

四、金砖四国税制结构变迁的经济成因比较

经济发展水平是金砖四国税制结构变迁的重要原因。人均GDP较高的俄罗斯、巴西和南非,其税制结构均已演进为直接税、间接税并重的“双主体”模式;而经济发展水平较低的印度,则是惟一一个仍以间接税为单主体的国家。

第一 经济发展水平与税制结构变迁的横向比较。我们对四国税制结构发生变化的时间以及当时的人均GDP进行了横向比较,详见表2。

如表2所示,三国形成“双主体”税制结构的时期及人均GDP水平虽不尽相同,但相差不大;进入“双主体”税制结构的稳定发展期,则都处于人均GDP大约3000美元时;从“双主体”结构形成到稳定发展都经历了约10年的时间。可见,税制结构为“双主体”的金砖国家,在完成税制结构变化时的经济发展水平具有一定的共性。

第二 经济发展水平与税制结构变迁的纵向考察。金砖四国的经济发展水平与税制结构变迁的关系也各有特点。图3描绘了金砖四国人均GDP与直接税比重的变化。下文将分别考察四个国家经济发展对税制结构变迁的影响。

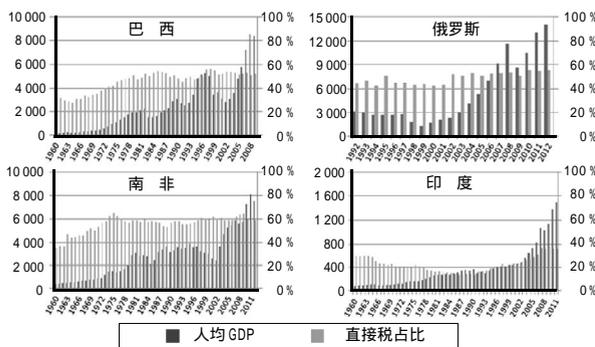


图3 金砖四国人均GDP与直接税比重变化图

数据来源:巴西国家地理与统计局(IBGE) <http://www.ibge.gov.br/english>, 2012年俄罗斯统计年鉴,南非储备银行数据库 <http://www.resbank.co.za/Research/Statistics> 以及印度财政统计年鉴(Indian Public Financial Statistics) 2011~2012;世界银行宏观经济数据库。

在经济发展水平与其他国家相当的情况下,南非直接税的地位更高,这可能因为南非贫富差距巨大,直接税尤其是个人所得税承担着调节收入分配差距的重任。根据南非财政部、税收服务局公开的数据,2011年占比仅为9.7%的高收入纳税人缴纳的个人所得税,占全国税收收入总额的比重超过1/5。在收入分配严重失衡的客观约束下,政府选择直接税(所得税)作为税制结构的主体,也是出于促进社会公平的考虑。

雷亚尔计划的主要内容是限制公共开支,加速国有企业私有化,提高银行基准利率控制需求,通过进口抑制物价上涨,将货币名称由克鲁塞罗改为雷亚尔,并与美元挂钩。

普京执政之初发表的《千年之交的俄罗斯》一文曾指出:“达到应有的增长速度,不仅仅是一个经济问题,这也是一个政治问题。”他在2003年的总统国情咨文中也明确提出,必须“使俄罗斯回到世界富有的、发达的、强大的和受尊重的国家行列”。(张树华等译《普京文集》,中国社会科学出版社2002年版)

1. 巴西。

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。

2. 俄罗斯。

第一阶段:人均GDP为1500~3000美元,直接税比重为40%~45%。前苏联解体后,俄罗斯“休克疗法”式的激进改革使其经济持续下滑,人均GDP从独立之初的3095美元降至1999年的不足1500美元,同时还面临税制体系混乱、偷逃税异常猖獗的情况。但由于俄罗斯经济发展起点相对较高,“双主体”税制结构已具雏形,经济的短期下滑没有使其产生剧烈变动。

第二阶段:人均GDP超过3000美元,直接税比重达到50%并保持稳定。世纪之交的俄罗斯,将“实现经济快速增长”作为经济战略的核心,加之

资源禀赋充足,发展至今,俄罗斯的人均GDP已达到世界中高收入水平,有效地充实了企业所得税、个人所得税的税基,直接税比重达到并稳定在略高于50%的水平。

3. 南非。

第一阶段:人均GDP从不足1000美元飙升至3000美元,直接税比重也从低于40%迅速增长并超过50%。南非工业化起步较早,市场化经济发展极快,国内生产总值在20世纪30年代到70年代间平均7.3年翻一番,到70年代中叶,其发展水平已相当于世界中等发达国家水平。经济的高速增长为所得税的征收奠定了良好的基础,南非的直接税比重迅速增长,形成了“双主体”的税制结构。

第二阶段:人均GDP为3000~4000美元,直接税比重为55%~60%。南非种族隔离制度使国内矛盾日益尖锐,增长奇迹难以为继,20世纪70~80年代末经济减速甚至出现负增长。1994年新南非建立后,曼德拉政府施行稳健的经济政策,并不过分追求短期增长。因而这一时期的南非经济踟躇不前,直接税的比重虽有所提升但并不稳定。

第三阶段:人均GDP超过4000美元,直接税比重稳定在60%左右。2002~2007年,南非经济增长明显加速,连续6年GDP增长率都在4%以上。2008~2009年,受到全球金融危机及政治动荡的影响,但危机过后也迎来反弹,2010年以来保持3%左右的年均增长率。这一阶段的经济水平足够高,南非直接税比重也稳定在60%左右,仅随个别税种的调整和经济短期变化出现小幅度波动。

4. 印度。

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1000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、几点思考

通过对金砖四国税制结构变迁的比较分析,对我国税制结构优化的必要性、方向、时机、路径选择及必要条件,提出以下几点思考。

第一,我国税制结构优化的必要性及方向。从税系结构看,我国以间接税为主体,2012年间接税占比为59.95%,直接税占比40.05%,似已形成双主体的结构;但从税类结构看,货物与劳务税占比52.50%,所得税占比25.32%,是以货物与劳务税为主、所得税为辅的结构。显然,与其他金砖国家相比,我国税制结构的问题不仅在于直接税占比比较低,更在于所得税占比过低。过分倚重货物与劳务税使财政收入抗风险能力减弱,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、俄罗斯和南非均已实现双主体结构,且已保持稳定至少20年。参照金砖国家经验,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”和“所得税与货物与劳务税并重”两个层

秦晖《南非“经济奇迹”的背后》,《经济观察报》,2010年6月5日。

流血的排外骚乱、非国大的分裂、姆贝基总统被“召回”,莫特兰蒂取代姆贝基而祖马又取代莫特兰蒂,都发生在这两年危机期间。

韩毅主《外国近现代经济史》,高等教育出版社2010年版。

2006年印度三大产业的比例分别为21.7%、24.2%、54.1%。

据《中国统计年鉴(2013)》数据计算得出,下同。间接税包括增值税、消费税、营业税、关税和城市维护建设税,其他税种属于直接税。(税种分类参考刘佐《中国直接税与间接税比重变化趋势研究》,《财贸经济》2010年第7期。)

即便是金砖四国中所得税占比最低的印度,也达到35.11%,远高于我国。

次的双主体结构。

第二,我国税制结构优化的时机。从经济发展水平看,南非、巴西和俄罗斯分别在人均GDP达到800~1000美元、1000~1500美元和1500~3000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;从税收征管条件看,我国在网上报税、税控系统建设和征管措施等方面在金砖国家中居于领先水平,居民纳税人身份信息系统的建设也在推进之中。以上两方面决定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,新中国成立后不到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了20年。通过税制改革优化税制结构的时机已经成熟。

第三,我国税制结构优化的路径选择。金砖四国税制结构变迁大都通过改革所得税(包括社会保障缴款)带动直接税快速增长,改革间接税使其稳定增长而实现。结合我国国情,税制结构优化的路径选择应当是大力提高所得税(尤其是个人所得税),尽快改革资源税,把握时机推行房产税,适时推出社会保障税,并稳定间接税。在参考金砖国家个人所得税改革经验的基础上,应积极稳妥地推进个人所得税从分类向分类综合征收模式的转变,提高所得税地位。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,应当借鉴同为资源大国的俄罗斯的经验,扩大资源税的课征范围,提高税负。金砖四国中普遍征收房产税(虽占比不高),考虑到我国国情,房产税试点应把握时机全面推开,使房产税成为直接税稳定的收入来源。巴西和俄罗斯的社会保障缴款是直接税的重要组成部分,确保了直接税的主体地位,我国也可考虑适时推行社会保障的“费改税”,完善直接税的结构。在对以所得税为核心的直接税进行改革的同时,还应注意保持以流转税为主的间接税的稳定。通过所得税和其他直接税占比的提升,使间接税占比自然下降,实现税制结构的优化。

第四,我国税制结构优化的必要条件:持续加强税收征管。金砖国家税制结构的变迁过程始

终伴随着税收征管条件的不断进步。金砖四国通过加强税收征管提高直接税比重、促使税制结构变迁的经验表明,一方面税收征管条件是税制结构选择的重要因素,另一方面税种完善和税制要素的调整并不以税收征管条件的完备为前提,税制结构的变迁需要的是持续不断地加强征管。征管条件的进步是一个与税制优化互相促进、共同发展的过程。以所得税为例,金砖国家都曾遭遇因征管条件落后而偷逃税严重的情况,但四国并未因此而暂停对所得税制度的改进,等待征管条件的完备;而是在对税制进行优化的过程中不断加强征管。

本文认为,我国税制优化的核心内容是通过多种举措提高所得税、财产税等直接税的比重,这必然需要较高的征管水平作为基础。但若以征管条件尚未完备而延缓税种改革(如房产税)的进程,则属“矫枉过正”。基本的征管条件是开征税种的条件,而持续加强征管才是税制结构优化的必要条件。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征管,优化税制结构。

参考文献

- (1) MOMONIAT, I., 2005, *Fiscal Decentralization in South Africa*, OECD Working Paper.
- (2) OLIVERIA, J.T. & GIUBERTI, A.C., 2009, *Tax Structure and Tax Burden in Brazil: 1980-2004*, Working Paper, 10.
- (3) RAO, M.G. & RAO, R.K., 2009, *Tax System Reform in India*, Working Paper, 10.
- (4) BERNARDI, L. & FRASCHINI, A., 2005, *Tax System and Tax Reforms in India*, Working Paper, 4.
- (5) 陈平路、饶慧《印度税负发展趋势研究》,《当代亚太》2007年第9期。
- (6) 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》,《经济社会体制比较》2012年第6期。
- (7) 郭连成、唐朱昌《俄罗斯经济转轨路径与效应》,东北财经大学出版社2009年版。
- (8) 韩毅《外国近现代经济史》,高等教育出版社2010年版。
- (9) 林跃勤等《金砖国家经济社会发展报告(2011)》,社会科学文献出版社2011年版。
- (10) 牟岩《南非税制改革及启示》,《税务研究》2006年第10期。
- (11) 唐朱昌等《从叶利钦到普京:俄罗斯经济转型启示》,复旦大学出版社2007年版。
- (12) 周志伟《巴西崛起于世界格局》,社会科学文献出版社2012年版。

作者单位:上海财经大学

山东大学经济学院

(责任编辑:向东)