

目 录

中文摘要	I
ABSTRACT.....	V
1 导论.....	1
1.1 问题的提出.....	1
1.2 基本概念界定.....	4
1.2.1 金砖国家.....	4
1.2.2 税制结构.....	4
1.2.3 税制结构的层次.....	6
1.2.4 税制结构的模式及衡量标准.....	9
1.3 研究结构与研究方法.....	10
1.3.1 研究结构.....	10
1.3.2 研究方法.....	11
1.4 创新与不足.....	12
1.4.1 创新之处.....	12
1.4.2 不足之处.....	14
2 文献述评	15
2.1 税制结构变迁历程研究.....	15
2.1.1 税收组合结构变迁的理论研究.....	15
2.1.2 税收收入结构变迁的实证研究.....	16
2.2 税制结构变迁影响因素研究.....	18
2.2.1 分因素研究.....	18
2.2.2 综合研究.....	21
2.3 税制结构变迁效应研究.....	23
2.3.1 税制结构变迁的经济增长效应.....	23
2.3.2 税制结构变迁的收入分配效应.....	25
2.4 小结.....	28
3 税制结构变迁历程、成因及效应的理论基础	30
3.1 税制结构变迁历程的分类及量化.....	30

3.1.1	税制结构变迁历程的分类.....	30
3.1.2	税制结构变迁历程的量化.....	31
3.2	税制结构变迁成因：双重约束理论.....	32
3.2.1	税制结构变迁的客观制约.....	32
3.2.2	税制结构变迁的主观取向.....	36
3.2.3	双重约束影响税制结构变迁的路径.....	38
3.3	税制结构变迁效应的理论分析.....	39
3.3.1	税制结构变迁对经济增长的影响机理.....	39
3.3.2	税制结构变迁对收入分配的影响机理.....	44
4	金砖国家税制结构变迁的历史考察	47
4.1	金砖国家现行税制结构比较.....	47
4.1.1	税收组合结构比较.....	47
4.1.2	税收收入结构比较.....	48
4.2	金砖国家税制结构变迁历程比较.....	49
4.2.1	巴西税制结构变迁历程.....	49
4.2.2	中国税制结构变迁历程.....	57
4.2.3	印度税制结构变迁历程.....	63
4.2.4	俄罗斯税制结构变迁历程.....	69
4.2.5	南非税制结构变迁历程.....	74
4.2.6	五国比较.....	81
4.3	金砖国家税制结构变迁成因比较.....	81
4.3.1	主观取向：税制改革促成.....	82
4.3.2	客观因素：经济发展水平提升促成.....	83
4.3.3	主客观因素的共同作用：征管条件进步促成.....	85
5	金砖国家税制结构变迁成因的实证检验	87
5.1	影响因素的整体检验.....	87
5.1.1	模型与变量选取.....	87
5.1.2	数据来源与统计特征.....	89
5.1.3	估计方法及步骤.....	90
5.1.4	回归结果说明.....	92

5.1.5	稳健性检验.....	95
5.2	考虑结构变动的影响因素检验.....	97
5.2.1	巴西、中国、印度、南非的税制改革.....	97
5.2.2	俄罗斯的税制改革.....	100
5.3	小结.....	102
6	金砖国家税制结构变迁效应的实证检验	104
6.1	金砖国家税制结构变迁的经济增长效应.....	104
6.1.1	研究方法.....	104
6.1.2	模型与变量选取.....	105
6.1.3	实证分析.....	105
6.1.4	主要结论.....	114
6.2	金砖国家税制结构变迁的收入分配效应.....	115
6.2.1	金砖国家居民收入分配差距现状.....	115
6.2.2	金砖国家税制结构对居民收入分配差距的影响.....	117
6.3	中国提高直接税比重的效率与公平效应.....	122
6.3.1	模型设计与数据基础.....	123
6.3.2	模拟测算结果.....	129
6.3.3	主要结论.....	131
6.4	小结.....	132
7	结论及建议	134
7.1	金砖国家税制结构变迁的研究结论.....	134
7.1.1	金砖国家税制结构变迁历程.....	134
7.1.2	金砖国家税制结构变迁成因.....	134
7.1.3	金砖国家税制结构变迁效应.....	135
7.2	优化中国税制结构的政策建议.....	136
7.2.1	以公平优先，兼顾效率为税制结构优化的基本理念.....	136
7.2.2	以高质量的“双主体”为税制结构优化的总体方向.....	137
7.2.3	以推行税制改革为税制结构优化的主要路径.....	139
7.2.4	以提升征管水平为税制结构优化的有力保障.....	141
	参考文献	143

致 谢	157
攻读学位期间发表的学术成果	160

CONTENTS

ABSTRACT(CHINESE)		I
ABSTRACT(ENGLISH)		V
1 Introduction		1
1.1 Purposes of the Research		1
1.2 Main conceptual definitions.....		4
1.2.1 BRICS		4
1.2.2 Tax structure.....		4
1.2.3 Level of tax structure		6
1.2.4 Mode and measurement standard for tax structure		9
1.3 Research structure and method		10
1.3.1 Research structure		10
1.3.2 Research method		11
1.4 Innovation and deficiency.....		12
1.4.1 Innovation		12
1.4.2 Deficiency		14
2 Literature Review		15
2.1 Related research on tax structure change course		15
2.1.1 Theoretical study on change of structure of tax combination... ..		15
2.1.2 Empirical study on change of structure of tax revenue.....		16
2.2 Related research on factors affecting tax structure changes		18
2.2.1 Key research on a specific factor		18
2.2.2 Comprehensive research on many factors		21
2.3 Related research on tax structure change effects		23
2.3.1 Economic growth effect of tax structure changes.....		23
2.3.2 Income distribution effect of tax structure changes		25
2.4 Summary		28
3 Theoretical Basis of Tax Structure Changes: Courses,Causes and Effects		30
3.1 Comparative study framework of tax structure change course.....		30
3.1.1 Classification of tax structure chang course		30
3.1.2 Quantification of tax structure change course		31
3.2 Causes of tax structure changes:double seige theory.....		32

3.2.1	Objective restriction of tax structure changes.....	32
3.2.2	Subjective orientation of tax structure changes	36
3.2.3	Path of double seige theory to affect tax structure chagnes.....	38
3.3	Theoretical analyais of tax structure change effect.....	39
3.3.1	Influence mechanism of tax structure change on economic growth.....	39
3.3.2	Influence mechanism of tax structure change on income distribution.....	44
4	Historical Investigation on Tax Structure Change of BRICS.....	47
4.1	Historical Investigation on Tax Structure Change of BRICS	47
4.1.1	Comparasion of structure of tax combination.....	47
4.1.2	Comparasion of structure of tax revenue	48
4.2	Comparasion of tax strcuture change course in BRICS.....	49
4.2.1	Tax structure change course of Brazil.....	49
4.2.2	Tax structure change course of China.....	57
4.2.3	Tax structure change course of India	63
4.2.4	Tax structure change course of Russia.....	69
4.2.5	Tax structure change course of South Africa	74
4.2.6	BRICS comparasion.....	81
4.3	Comparasion of tax structure change cause of BRICS.....	81
4.3.1	Subjective orientation: facilitated by tax reform	82
4.3.2	Objective factors: facilitated by enhancing economid development level	83
4.3.3	Combination of subjective and objective factors: facilitated by the progress of collection conditions	85
5	Empirical Test on Tax Structure Change Cause of BRICS	87
5.1	Overall inspection of influence factor.....	87
5.1.1	Model setting and variable selection.....	87
5.1.2	Data source and statistical characteristics.....	89
5.1.3	Estimatiaon methods and steps	90
5.1.4	Regression result analysis	92
5.1.5	Robustness test.....	95
5.2	Influence factor test considering structure change.....	97
5.2.1	Tax reforms in Brazil, China, India and South Africa	97

5.2.2	Tax reform of Russia.....	100
5.3	Summary.....	102
6	Empirical Test on Tax Structure Change Effect of BRICS.....	104
6.1	Economic growth effect of tax structure change in BRICS.....	104
6.1.1	Research methods.....	104
6.1.2	Model and variable selection.....	105
6.1.3	Empirical analysis.....	105
6.1.4	Main conclusion.....	114
6.2	Income Distribution Effect of Tax Structure Change in BRICS.....	115
6.2.1	Present situation of resident income distribution gap in BRICS	115
6.2.2	Influence of tax structure of BRICS on resident income distribution gap.....	117
6.3	Efficiency of increasing direct tax proportion and fair effect in China	122
6.3.1	Model design and data base.....	123
6.3.2	Simulation estimation results.....	129
6.3.3	Main conclusion.....	131
6.4	Summary.....	132
7	Conclusion & Recommendations.....	134
7.1	Research conclusions of tax structure change in BRICS.....	134
7.1.1	Tax structure change course of BRICS.....	134
7.1.2	Tax structure change cause of BRICS.....	134
7.1.3	Tax structure change effect of BRICS.....	135
7.2	Policy recommendations for optimization of Chinese tax structure.....	136
7.2.1	Main principles: give priority to fairness with due consideration to efficiency.....	136
7.2.2	Main approaches: a high-quality "dual-subjects" tax structure.....	137
7.2.3	Main routes: implement tax reforms.....	139
7.2.4	Strong guarantee: improve collection level to optimize tax structure.....	141
	References.....	143
	Acknowledgement.....	175
	Publications of the Author.....	178

中文摘要

一国税制结构,也即各类税收的组合搭配及相对地位是税收理论与实践中的一个基本问题,税制结构的改变会对经济发展、社会福利水平等多方面产生重要影响。国内理论界倾向于认为,我国现行税制结构中间接税与直接税比重失衡、流转税与所得税比重失衡,这种税制结构与成熟市场经济国家相比反差十分明显,不仅难以有效降低商品与劳务最终消费的税收负担,也不利于社会公平的实现。因而,应当进一步优化税制结构,充分发挥税收对经济的调节作用,以降低税负、促进社会公平、保证经济增长。

2014年6月30日,中共中央政治局审议通过了《深化财税体制改革总方案》,“优化税制结构”作为方案重点推进的三大改革任务之一备受瞩目。党的十八届三中全会在《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中也明确提出,深化财税体制改革、完善税收制度,要“逐步提高直接税比重”。这明确了今后税制改革的一个重要方向,也对理论界研究提高直接税比重、完善“双主体”税制结构的路径、条件和时机提出了更高、更细致的要求。

然而,税制结构理论的局限性及实践的复杂性使得这一问题的研究面临不小挑战,一系列疑问仍有待回答:第一,提高直接税比重确实是优化我国税制结构的有益方向吗?第二,直接税比重的变化,受哪些因素的影响与制约,政府的主观能动性能够在什么范围内发挥作用,能够发挥多大的作用?第三,直接税比重的变化,会不会有损经济效率,又是否能够切实促进居民收入分配公平?第四,提高直接税比重,应通过什么路径达成,可供选择的政策工具有哪些?由于税制结构问题既是个经济问题,又是个关乎国计民生的社会问题、政治问题,国与国之间的个体异质性极强,因而这些问题在国内外的理论研究与实证分析中,均尚未得到明确、一致的结论。

在这种情形下,对不同国家税制结构变迁经验的分析显得尤为重要。应当说,绝对最优的税制结构是不存在的,各个国家国情不同、同一国家不同阶段的发展情况不同,税收的客观环境存在较大差异、政府的政策目标与价值选择更不一

致，因此，不存在对所有国家都适用、或对同一国家永远适用的税制结构选择。通过分析不同国家的税制结构变迁过程，可以总结其税制结构转型的时期、条件与影响因素的共性和特性，这种历史追踪、实证研究以及案例分析的结论可以作为参照系，为优化我国税制结构提供重要经验和启示。

长期以来，国内研究多关注发达国家税制结构，较少研究新兴经济体，更鲜见对发展阶段相似、基本国情可比国家的集中研究。基于以上考虑，本文选取金砖国家税制结构作为研究对象。从税制结构变迁的客观条件看，金砖国家大致处在同一发展阶段，经济因素对税基及征管水平的制约程度相近；从政府对税制结构的主观选择和价值取向看，各国均要力保经济持续快速增长以扩大经济规模，又要尽力缩小发展不均衡带来的巨大贫富差距，因而与我国一样，都要求税收能够发挥兼顾效率与公平的调节作用。一系列事实说明，其他金砖国家与我国在税收环境与税收诉求上具有相当的共性。本文力图在理论分析的基础上，对金砖国家税制结构变迁的历程、影响因素及效率与公平效应进行历史梳理和实证研究，总结共性、剖析特性，探讨我国提高直接税比重、优化税制结构的可行路径，以期为我国优化税制结构的相关政策提供建议和参考。

本文由七个章节组成。第1章至第3章为理论阐释，第4章至第6章为经验研究，第7章为结论及建议。第1章引言，论述研究背景、提出研究主旨。第2章国内外文献述评，整理并评述与本文研究内容相关的前人研究成果。第3章为理论分析，分为三个部分，第1节为税制结构变迁历程的研究框架，第2节为各因素影响税制结构变迁的机理，第3节为税制结构变迁对效率与公平的作用机制。第4章，从历时性和共时性两个视角梳理并分析了金砖国家税制结构变迁的历程及成因，并得出历史分析和横向比较的主要结论。第5章，运用计量分析方法研究了金砖国家税制结构变迁的主要影响因素。第6章，运用计量及数值模拟方法研究了金砖国家税制结构变迁的效率与公平效应。由于中国属于金砖国家的一员，因此第4章至第6章同样包含对中国现实的研究。第7章为文章的主要结论，以及对于优化我国税制结构的政策建议。

本文在下述五方面有新的尝试：

第一，在税制结构变迁的研究口径、概念分类及量化标准上有新的探索。首

先,明确提出税制结构变迁的比较研究,应包含“税收组合结构”与“税收收入结构”两个方面,在此基础上,创新地提出了税制结构变迁历程的分类方法:根据税收组合结构的变迁特点,将税制结构变迁分为“剧变型”和“渐变型”;根据税收收入结构的变迁特点,将税制结构变迁分为“集中型”、“平稳型”和“发散型”。其次,结合本文的研究目的与研究对象的特点,重新划分了税类结构,分为所得税、货劳税、进出口税及资源财产税四大类,并提出了税制结构模式以及税制结构变迁的数量化表达:使用直接税比重对间接税比重的比率代表税系结构,使用所得税比重对货劳税比重的比率代表税类结构,并规定相应的标准值区间,同时引入 HP 流动指数,作为本文界定税制结构变迁的替代指标¹,在实证研究中进行稳健性检验。

第二,进行了艰苦的资料搜集与梳理工作,克服重重语言障碍,力争全面、细致地分析金砖国家税制结构变迁的历程、路径和成因,并得到了较为新颖清晰的结论。其一,俄罗斯税制结构变迁呈现为“剧变-分散型”,而其他四个金砖国家的税制结构变迁呈现为“渐变-集中型”。其二,不考虑社会保障税,我国刚刚迈入间接税、直接税“双主体”(间接税比重更高)的税制结构,其他金砖国家中俄罗斯与我国类似,南非则形成并长期保持着以直接税比重更高为特点的“双主体”结构;而印度和巴西尚属间接税为主体的税制结构。其三,南非以个人所得税从而所得税为主要收入来源的税制结构,以及俄罗斯以所得税、进出口税、货劳税、财产税四大税类并重的税制结构,均带有两国各自鲜明的发展特点和时代烙印,在发展中国家中别具一格。

第三,在理论分析的基础上,使用金砖国家长面板数据,对金砖国家税制结构变迁的成因进行了实证检验。运用面板校正标准差(PCSE)方法处理并控制了组内自相关、组间异方差等问题,同时控制了个体效应和时间效应,结果显示税制改革、税负水平、经济发展水平、开放度、城镇化率、通货膨胀等诸多主、客观因素均会对金砖国家税制结构变迁产生影响。其中,影响税系结构的因素与影响税类结构的因素有所不同,影响程度也呈现差异,体现出金砖国家税制结构

¹ 虽然 HP 流动指数在相关研究中被多次应用,但该指数只能表示税制结构波动的幅度,不能表示税制结构变迁的方向。

不同于发达国家的特点。

第四，考虑到研究目的及数据特点，构建向量自回归模型研究了金砖国家税制结构的经济增长效应，并进行协整分析，发现各金砖国家税制结构变迁与经济增长率之间存在显著的长期均衡关系，但方向有正有负；短期中，税制结构的新息冲击会影响经济增长率，但经济增长的新息对税制结构冲击更大；总之，税制结构和经济增长之间存在明显的互动关系，并且经济增长对税制结构的解释力要强于后者对前者的解释力。

第五，为综合考虑税制结构变迁的效率与公平效应，探讨我国“逐步提高直接税比重”的实施路径及效果，对中国提高直接税比重的效率与公平效应做了可计算一般均衡模拟（CGE）。在保持宏观税负不变的情况下，选择提高个人所得税比重、降低增值税与营业税比重作为路径，研究发现，通过这条路径提高直接税比重能够显著改善我国税制结构的收入再分配效应，对总产出和总就业会造成一定的但比较微弱的负面影响，同时能够起到抑制物价上涨的作用。

关键词：金砖国家；税制结构；效率；公平

ABSTRACT

Tax structure, the combinations and relative status of different kinds of taxes, refers to a basic issue in the tax theory and practice, and its changes can exert great influences on many respects, including economic development, social welfare and so on. Domestic theory circle recommends that China's current tax structure is out of balance, the proportion of indirect tax is far more than that of direct tax, and there exists greater differences between turnover tax and income tax, which forms a stark contrast with the fact that the direct tax takes a dominant position in mature market of economic countries. In this tax structure, the tax burden of goods and services cannot be lessened efficiently, and the function that income tax prompts social justice cannot be reflected, either. Therefore, it is recommended that China should increase the proportion of direct tax, optimize the tax structure and fully exert the modification of the tax on economy, so as to lessen tax load, promote social justice and ensure the economy booms.

On June 30th, 2014, the Political Bureau of the Central Committee of the CPC reviewed and passed *The Overall Programme of Financial and Taxation System Reform*, whose core as "to optimize the tax structure", one of the three tasks of the reform is highly anticipated. In the Third Plenary Session of the 18th Central Committee of the Chinese Communist Party, it was also clearly presented in *the Decision of the Central Committee of the Communist Party of China on Some Major Issues Concerning Comprehensively Deepening the Reform* that, we should deepen the reform of financial and taxation system, improve taxation system and "increase the proportion of direct tax step by step". It made clear one crucial direction in the future taxation reform and set higher and more meticulous requirements for the study in improving the proportion of direct tax, perfect the approach, condition and time of the "Dual-subject" taxation structure.

However, the limitation of the tax structure theories and the complexity of practice leave great challenges to the study of this issue. There are still a series of pending

questions: First, is increasing the proportion of direct tax really a wholesome measure to optimize our tax structure? Second, which factor can influence and restrict the changes of the proportion of direct tax? And to what extent, government's subjective initiative can play its role, and what kind of role can it play? Third, will the proportion changes of direct tax do harm to economic efficiency, and can it earnestly promote the justice of residents' income distribution? Fourth, what method can be adopted to increase the proportion of direct tax? And what kind of policy available can we utilize? The issue of tax structure is both an economic issue and a social and political one concerning about people's livelihood. At the same time, countries vary from others dramatically. Therefore, all of these issues haven't been concluded to clear consensuses yet.

On this occasion, the analysis of transition experience of different countries presents extremely important. In fact, the absolutely best tax structure does not exist. Great differences can be found in the conditions of all the countries, different developing phases for the same country, various objective environments for tax and the different choices of policy aims and values of the governments. As a result, there is no such a choice of tax structure that can be available for all the countries or will be suitable for one country forever. We can summarize the commonality and individuality of phases, conditions and influential factors during the transition of tax reform by analyzing the changing history of tax structure in different countries. The conclusions from history tracking, empirical study and case study can be the reference in order to serving as the important experience and implication to optimize our tax structure.

For a long time, domestic study pays more attention to the tax structure of developed countries, less to the new economies, and seldom to the countries with similar developing phases and comparable basic national conditions in an intensive way. With respect to these factors, the thesis chooses the tax structure of the BRICS as the study object. According to the objective conditions of the transition of tax structure, BRICS stay in the same phase of development, and economic factors restrict the tax base and

collection level to the same extent. In view of the subjective choice and value orientation from government to tax structure, each country tries hard to maintain a rapid economic growth to expand the economic scale, and strives to narrow the gap between the rich and the poor caused by imbalanced development. As a result, like the condition in our country, tax should serve as the regulator to balance efficiency and justice. It can be implied from all these factors that other BRICS countries and China have commonalities in tax environment and appeal. The thesis tries to make a history outline and study the empirical factors for the transition of BRICS' national tax structure, influential factors and the effect of efficiency and justice, summarizes the commonality, analyzes the individuality, exploring available approaches to increase the proportion of direct tax and optimize the tax structure, so as to provide relevant suggestion and consultation for the relevant policies to optimize national tax structure in our country.

The thesis consists of 7 chapters. Chapter 1 to 3 illustrate theories, chapter 4 to 6 is about experience and empirical study and chapter 7 is the conclusion and suggestions.

Chapter 1: Introduction, to discuss study background and raise study purpose. Chapter 2: Domestic and oversea literature review, to sort out and comment the previous study achievements related to the thesis. Chapter 3: Theory analysis, it consists of 3 sections: section 1 is the study framework of the transition of tax structure, section 2 is the mechanism that factors influence the transition of tax structure, and section 3 is about the mechanism how the transition of tax structure works for efficiency and justice. Chapter 4: To sort out and analyze the history and cause of tax structure transition for BRICS diachronically and synchronically. Chapter 5: To study the main factors that influences the transition of tax structure with measurement analysis. Chapter 6: To study the efficiency and justice effect of national tax structure of BRICS by means of measurement and numerical simulation. Since China is ranked in BRICS, Chapter 4 and 6 consist of the study of China's reality. Chapter 7: Major conclusion of the thesis and policy suggestions for optimizing China's tax structure.

The thesis has new attempt in the following 5 aspects:

First, set up analysis framework on comparative study of tax structure change, put forward the idea that study on the tax structure changes should be carried out from two aspects: structure of tax combination and structure of tax revenue; meanwhile, divide tax structure change into "violent" and "gradual" based on characteristics of the structure of tax combination, and into "centralized", "smooth", and "divergent" based on characteristics of the structure of tax revenue.

Second, systematically review the historical process of tax structure changes in BRICS and compare the course, path and cause of tax structure changes in BRICS, with the following findings: 1), tax structure change in Russia is represented as "violent - divergent", while tax structure changes in other four countries are represented as "gradual - centralized". 2), even without considering social security tax, China has already formed a "dual-subject" (higher proportion of indirect tax) tax structure of direct and indirect tax. Among other BRICS, Russia is like China, but the South Africa has formed and maintained a "dual - subject" structure with higher proportion of direct tax for a long time; while tax structures of India and Brazil are dominated by indirect tax. And 3), the South Africa has tax structure in which personal income tax is taken as the main income source; while Russia has tax structure of income tax, import and export tax, domestic commodity tax, and property tax sharing the same proportion. Both countries have their own distinctive development characteristics and marks of the times.

Third, perform panel data analysis on factors affecting tax structure change of BRICS and find that many subjective and objective factors will has effect on the tax structure change of BRICS, such as economic development level, openness, urbanization rate, tax reform, tax burden level, and inflation rate. Among them, the factors affecting tax system structure and tax class structure are not the same and the influence also shows difference.

Forth, build vector auto-regression system for economic effect of BRICS's tax

structures and carry out co-integration analysis, with the following result that there is a long-term equilibrium relationship between tax structure change of each BRICS and economic growth rate, but the direction is either positive or negative; in the short term, the impact of innovation of tax structure will affect economic growth rate, that in turn will facilitate greater impact; overall, the two have apparent interactive relationship.

And fifth, make computable general equilibrium (CGE) model to the efficiency of increasing direct tax proportion and fair effect in China and find that in the case of unchanged macro tax burden, the increase of direct tax proportion via raising the proportion of personal income tax revenue and reducing the proportion of business tax and added-value tax is able to significantly improve the income redistribution effect of China's tax structure, with some relatively weak negative effect on the total output and total employment.

KEY WORDS: BRICS; tax structure; efficiency; fairness

1 导论

1.1 问题的提出

一国税制结构,也即税收的组合搭配及相对地位是税收理论与实践中的一个基本问题,税制结构的改变会对经济发展、社会福利水平等多方面产生重要影响。现代经济学对税制结构的规范研究始于最优税制理论,这一理论发轫于拉姆齐(1927),并在布瓦特(1951)、萨缪尔森(1951)、米尔利斯(1971)、阿特金森(1976)等人的卓越研究中得到极大丰富和发展。然而,再精妙的理论也难敌复杂现实的挑战。诺贝尔经济学奖得主詹姆斯·米德在1978年关于英国税制的评论报告中曾说:“长期以来……税制改革成为了一种‘即兴’行为,没有综合考虑这些改革对整体税制结构演变的影响,使我们的税制结构缺少理性的基础。改革所要达成的政策目标常常相互冲突,即使是同一政策目标,也常通过相互矛盾的不同路径推行。”²时至今日,这一论断仍能概括许多国家在税制改革实践中存在的问题。因而不少西方学者,包括曼昆(2009)、米尔利斯(2011)等人,近年开始重新重视对税制结构问题的研究。

国内理论界倾向于认为,我国现行税制结构中间接税与直接税比重失衡、流转税与所得税比重失衡,这种税制结构与成熟市场经济国家相比反差十分明显不仅难以有效降低商品与劳务最终消费的税收负担,也不利于社会公平的实现。因而,应当进一步优化税制结构,充分发挥税收对经济的调节作用,以降低税负、促进社会公平、保证经济增长。但是,在已有研究和税制改革实践中,对我国如何逐步降低间接税比重、提高直接税比重的认识尚不统一,近期一些具体的税制改革措施或政策调整与该方向也不完全一致。如2011年9月份提高个人所得税费用扣除额后,直接税比重有所降低;近年来为配合国家宏观调控实施的一系列税收优惠政策,大多也体现为企业所得税的优惠,对提高直接税比重有所影响。

¹ 指英国。

² Meade (1978). *The Meade Report*, Fiscal Studies (IFS), London.

2014年6月30日,中共中央政治局审议通过了《深化财税体制改革总方案》,“优化税制结构”作为方案重点推进的三大改革任务之一备受瞩目。党的十八届三中全会在《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中也明确提出,深化财税体制改革、完善税收制度,要“逐步提高直接税比重”。这明确了今后税制改革的一个重要方向,也对理论界研究提高直接税比重、完善“双主体”税制结构的路径、条件和时机提出了更高、更细致的要求。

然而,税制结构理论的局限性及实践的复杂性使得这一问题的研究面临不小挑战,一系列疑问仍有待回答:第一,提高直接税比重确实是优化我国税制结构的有益方向吗?第二,直接税比重的变化,受哪些因素的影响与制约,政府的主观能动性能够在什么范围内发挥作用,能够发挥多大的作用?第三,直接税比重的变化,会不会有损经济效率,又是否能够切实促进居民收入分配公平?第四,提高直接税比重,应通过什么路径实现,可供选择的政策工具有哪些?由于税制结构问题既是个经济问题,又是个关乎国计民生的社会问题、政治问题,国与国之间的个体异质性极强,因而这些问题在国内外的理论研究和实证分析中,均尚未得到明确、一致的结论。

在这种情形下,对不同国家税制结构变迁经验的分析显得尤为重要。应当说,绝对最优的税制结构是不存在的,各个国家国情不同、同一国家不同阶段的发展情况不同,税收的客观环境存在较大差异、政府的政策目标与价值选择更不尽一致,因此,不存在对所有国家都适用、或对同一国家永远适用的税制结构选择。例如20世纪80年代以来,以所得税为主体的西方发达国家在重视经济效率的情况下,又出现了“重返间接税”的趋势。因而,在研究税制结构理论的同时,绝不应忽视对世界各国税收实践的考察与研究。通过分析不同国家的税制结构变迁过程,可以总结其税制结构转型的时期、条件与影响因素的共性和特性,这种历史追踪、实证研究以及案例分析的结论可以作为参照系,为优化我国税制结构提供重要经验和启示。

长期以来,国内对税制结构的国际比较研究较多关注美、英、日等发达国家,并主要从借鉴、学习的角度出发,论证我国税制结构“实然”与“应然”的差别。笔者认为,现阶段这种研究思路需要调整,研究对象需要扩展。一方面,随着经

济的发展和财税改革的推进，我国已然形成了具有中国特色的、较为完善系统的现代税制体系，无论在税制设计还是税收管理能力上，都取得了长足进步，积累了大量宝贵的经验。在参考别国情况时，可以不必继续抱持与世界“对接”的心态，而应站在更高的层面审视各国发生的新变化和产生的新问题，取其益、去其弊。另一方面，研究对象不应仅局限于发达国家和部分转轨国家，一些新兴市场国家的税制结构也应纳入研究视野，同时要细化“发达国家”与“发展中国家”这种宽泛的分类，对发展阶段相似、基本国情可比的国家进行集中研究。

基于上述考虑，本文选取金砖国家税制结构作为研究对象。作为发展中国家的“优秀代表”，中国与巴西、俄罗斯、南非和印度有很多相似之处，五国在经济和贸易上逐渐深入的合作为彼此带来的收益愈来愈丰厚，其发展备受世界瞩目。尤其地，随着金砖国家新开发银行、亚洲基础设施建设投资银行的设立，以及我国“一带一路”战略思想的提出，我国与以俄罗斯、印度为代表的亚欧大陆经济体、以巴西为代表的拉丁美洲经济体、以南非为代表的非洲经济体，投资往来、经贸往来及民间社会交流将愈发密切。在这一背景下，围绕“金砖国家”展开的研究也日渐增多，但鲜有研究关注其税制结构的演变发展，更未见对“金砖国家”税制结构问题的集中比较研究。

从税制结构变迁的客观条件看，这些国家与我国大致处在同一发展阶段，经济因素对税基及征管水平的制约程度相近；从政府对税制结构的主观选择和价值取向看，各国均要力保经济持续快速增长以扩大经济规模，又要尽力缩小发展不均衡带来的巨大贫富差距，因而与我国一样，都要求税收能够发挥兼顾效率与公平的调节作用。一系列事实说明，这些国家与我国在税收环境与税收诉求上具有相当的共性。

综上所述，本文力图在理论分析的基础上，以金砖国家税制结构变迁作为研究对象，以案例研究的视角，对金砖国家税制结构变迁的历程、影响因素及对效率与公平所产生的效应进行实证研究，总结共性、剖析特性，以期为我国优化税制结构的相关政策提供建议和参考。

1.2 基本概念界定

1.2.1 金砖国家

“金砖国家”这一概念由美国高盛公司首席经济师吉姆·奥尼尔(Jim O'Neill)首次提出,特指新兴市场投资代表,囊括了中国、俄罗斯、印度、巴西等全球最大的四个新兴市场国家。“金砖四国”(BRIC)引用了巴西(Brazil)、俄罗斯(Russia)、印度(India)和中国(China)的英文首字母,由于该词与英文的“砖(Brick)”类似,被称为“金砖四国”。2008-2009年,相关国家举行系列会谈,商定推动“金砖四国”合作与协调的具体措施,建立峰会机制。2010年,南非正式加入金砖国家合作机制,金砖四国发展为金砖五国。

1.2.2 税制结构

税制结构虽为耳熟能详的基本概念,但学者对其内涵的认识并不一致,较有代表性的界说有三类。第一类,认为税制结构是税收体系中税种的分布格局及主辅关系问题,也即税制结构主要体现为税种在质上的结合方式及量上的比例多寡(侯梦蟾,1990¹;杨斌,2003²)。第二类,认为税制结构的内容除包括税种间相互关系外,还包括税种内部结构(税制要素),也即将税收制度纳入税制结构研究范畴(胡怡建,1996³;岳树民、李建清,2007⁴;安体富,2010⁵)。第三类,认

¹ “税制结构是指国家根据集中收入和调节经济的要求,合理设置各个税种从而形成一个相互协调、相互补充的税收体系,因此,简单地说,税制结构也就是税收体系的布局问题。”(侯梦蟾.税收经济学导论[M].北京:中国财政经济出版社,1990:153.)

² “根据国情,为实现税收的效率、公平、财政目标,由若干不同性质和作用的税种组成的主次分明、长短互补、具有一定功能的税收体系。”(杨斌.税收学[M].北京:经济科学出版社,2003:56.)

³ 税制结构的内容包括三个层次:一是各个税系之间的关系,二是同一税系各个税种之间的关系,三是同一税种各个要素之间的关系。(胡怡建.税收学[M].北京:中国财政经济出版社,1996:214-215.)

⁴ “从系统的角度分析,税制结构包括单向兼容的三个层次。一是税种构造……税种构造是税收制度的微观结构。二是税种结构……三是税系结构……三个层次构成了税制结构的完整系统,只有包括这三个层次,才能够涵盖税制结构的全部内容。”(岳树民、李建清等.优化税制结构研究[M].北京:中国人民大学出版社,2007:6-7.)

⁵ “税制结构,通常是指一国或地区各税类、税种和税制要素的构成及其相互关系。”(安体富.中国中长期

为税制结构可分为中央税制结构与地方税制结构，也即将政府间税收关系纳入税制结构研究范畴（王诚尧，1995¹；庞凤喜，2006²）。第一类界说强调了税制结构的基本涵义，第二、三类界说均是对第一类的扩展。学者们力求从各个角度对税制结构所涵盖的内容作出全面阐释，有助于我们加深对税制结构内涵与外延的理解，但随着研究的细化，如今税收制度和政府间税收关系已成为税收学独立并行的两大研究方向：前者主要由最优税制理论主导，研究税收制度对各类微观经济主体的决策影响；后者通常与财税体制、财政分权等问题相结合，研究中央与地方政府间的收入与职能划分。这两大问题，在理论与实践均相当复杂。为使研究聚焦，本文对税制结构的研究不再包含这两方面内容³。

本文参考蒋洪（2000）、高培勇（2010）、杨志勇（2011）、马国强（2015）等多位学者的观点，对税制结构定义如下：税制结构指各类税收的相互关系，它反映出各类税收在一国税制体系中的组合状况与相对地位。组合状况，即各类税收在取得收入与调节经济中的分工协作关系，具体表现为各税种及其组合在经济活动各领域、各环节的分布；相对地位，即各类税收在取得收入与调节经济中的相对重要性，具体表现为各税种及其组合占 GDP 或税收总额的比重⁴。前者是制度层面的问题，可称为“税收组合结构”；后者是运行层面的问题，可称为“税收收入结构”。

研究税制结构，税收组合结构与税收收入结构两项内容缺一不可。有观点认为，税制结构是上层建筑，而税收收入结构是作为上层建筑的税制结构在经济生

税制改革研究[J].经济研究参考,2010,46:30-45+72.)

¹ 王诚尧（1995）认为，税制结构包括三项内容，一是税种之间的关系，二是税制要素之间的关系，三是中央税与地方税的关系。（王诚尧.国家税收教程[M].北京：中国财政经济出版社，1995:223-224.）

² 庞凤喜（2006）提出可以按不同标准对税制结构进行分类，其中按照税收管理权限，税制结构可分为中央税制结构和地方税制结构。（庞凤喜.税收原理与中国税制[M].北京：中国财政经济出版社，2006:147-148.）

³ 比如，高培勇等（2010）曾指出：“税制结构优化是税制优化的重要内容，强调的是政府多重政策目标变化后，政策工具组合——即各税种之间关系的调整和优化，而某一税种内部税制要素的调整属于广义的税制优化，不属于税制结构的优化，但是构成税制的各税种的优化是税制结构优化的基础。”（高培勇，杨志勇编.世界主要国家财税体制：比较与借鉴[M].北京：中国财政经济出版社，2010:22.）

⁴ 马国强. 税制结构基础理论研究[J]. 税务研究, 2015,01:3-15.

活中的实践结果，两者是两个层面的概念¹，研究税收在收入数量上的高低比重关系，意味着将税制结构等同于税收结构，犯了概念上的错误。对此本文有不同看法，收入结构能够体现税制的实际运行效果，两者存在因果上的必然联系，必须结合起来研究。一方面，某个税种或某类税收，即使在制度设计中抬高其重要性，若实际无法取得一定规模的收入，其职能的发挥便会受到很大限制；另一方面，受制于税基大小、征管能力等因素，同样的税种组合，甚至相近的税制要素也往往形成迥异的收入结构，与设计制度时的预期往往有差别，发现这种差别并分析原因，才有可能找到优化税制结构的途径。从而，税制结构的研究应包含税收组合结构以及税收收入结构两项内容，本文进行的国际比较研究也将从这两方面具体展开。

1.2.3 税制结构的层次

1.2.3.1 第一层级：税系结构

税系以税负是否容易转嫁为标准，可分为间接税系和直接税系。相应地，税系层级上的税制结构模式主要有三类：以间接税为主体、以直接税为主体、以直接税和间接税为“双主体”。这一划分属于税收分类中最高层次的概括，影响及应用范围甚广，有许多国家按照直接税、间接税分类口径进行税收统计，因而遵循这种分类有助于对不同国家、不同时期税制结构进行横向及纵向比较。不过，由于分类标准略显粗糙²，在直接税与间接税组合搭配之外，还有必要引入更加具体的划分方法，构成税制结构其他层级的研究内容。

¹ 李华罡. 税制结构变迁与优化的政治经济学分析[M]. 北京：中国税务出版社. 2009：44-45.

² 以直接税和间接税作为税收划分标准有一定争议。首先，从分类标准看，直接税与间接税的界限不够清晰。两者以税负是否易于转嫁为划分标准，如布坎南（1970）的定义：“直接税应被定义为这样一种税，它的纳税人就是税负的最终负担者；间接税则指税收纳税人与税负最终负担者并不相同的税。”然而正如阿特金森（1977）指出，许多税收的转嫁程度既非 100%、也非 0%，以直接税、间接税分类有困难；并且，在存在隐性税负转嫁时（比如个人所得税可以通过工资议价的形式转嫁），这样进行税收分类也难以令人满意。此外，还有一些性质上既非直接税、又非间接税的其他税收，无法被归入两类税系的范畴。第二，从分类目的看，税系与它所包含的税类和税种所产生效应并不一致。所得税和财产税都属于直接税，可两者的经济效应经研究证实可能大不相同：所得税被认为对经济效率损害最大，而财产税对经济效率的影响可能是正向的，与其他类型的税收相比，甚至最有利于经济增长（Arnold et al., 2011; Johansson et al., 2008）。从税收效应的角度考虑，直接税系与其下辖的所得税类、财产税类的一致性值得商榷。

1.2.3.2 第二、三层级：税类结构与税种结构

(1) **传统划分法**。以课税对象的性质为标准，传统方法通常将税收分为所得税、流转税和财产税三大类。对商品和劳务流转额征收的进出口关税、增值税以及特殊消费税等属于流转税，对所得和利润征收的个人所得税、社会保障税(缴费)以及公司所得税等属于所得税，对财产持有和转让行为征收的房产税、遗产与赠与税等属于财产税。有时为突出税制结构生态文明的调节目标，也将资源环境税作为第四类纳入¹。

(2) **国际流行划分法**。国际货币基金组织(IMF)与经合组织(OECD)在进行税收统计时，规定了相应的分类标准，这两种标准目前为国际研究普遍使用。IMF的分类方法将一国税收分为六类：(1)所得、利润和资本利得税；(2)工薪税；(3)财产税；(4)货物和劳务税；(5)国际贸易税；(6)其他税。OECD的统计资料也将一国税收分为六类：(1)所得、利润和资本利得税；(2)社会保障缴款；(3)工薪税；(4)财产税；(5)货物和劳务税；(6)其他税。两种分类对所得、利润和资本利得税、工薪税、财产税的处理是基本一致的，不同之处在于国际贸易税以及社会保障税：IMF将货物和劳务税与国际贸易税区别对待，OECD中的货物和劳务税则包含国际贸易税；IMF的分类不含社会保障缴款，而是将社会保障缴款视为与税收并列的一类政府收入，OECD的分类则包含社会保障缴款，并归入“(1)所得、利润和资本利得税”中。

(3) **本文划分法**。参照上述两种分类方法，结合本文研究目的与研究对象的特点，将税类划分为四类：所得税、货劳税、财产税、进出口税。相应地，所得税的主要税种为个人所得税、企业所得税、工薪税等；货劳税的主要税种为增值税、销售税、特别消费税等；财产税的主要税种为资源税、房产税、遗产税、赠与税等；进出口税由进口关税、出口关税组成。这种分类与IMF分类法比较接近，只是将IMF分类法中的“(1)所得、利润税和资本利得税”与“(2)工薪税”合并，统称为所得税。

对这一分类有三点说明。第一，未将社会保障税(费)纳入。社会保障税(费)

¹ 李华,樊丽明等.优化中国税制结构的方向和路径研究[M].北京:中国财政经济出版社,2015:4-5.

是专款专用税，税制结构解决的问题，是在税收总规模基本不变的前提下，按照一定的税收原则设置税种并获得收入，至于每一项税收并不指定用途，而是纳入国家预算统一安排，由此便产生了对什么课税——税收组合结构，应课多少税——税收收入结构的问题。如果每一类税收都是专款专用税，就不存在税制结构的问题了，因此本文遵循 IMF 分类方法，在讨论税制结构时不考虑社会保障税(费)。

第二，进出口税独占一类。虽然进出口税属于流转税（货劳税）的一种，但其征收目的、征收环节、影响因素与货劳税完全不同。如今各国进出口税比重较低、影响不大，但当研究区间拉长时，进出口税对税制结构变迁的作用就不容忽视了¹。本文为研究金砖国家税制结构变迁历程，选取的考察时期较长，这包含进出口税由盛至衰的演变过程，若不作区分，难以捕捉税制结构发生的重大变迁，因而遵照 IMF 分类方法，将进出口税列为与货劳税并列的一大税类。

第三，资源环境税的归属问题。资源税是国家凭借资源所有权征收的一种地租，从而属于财产税²；环境税则一般视为特别消费税，如燃油税、碳税、机票税等，从而属于货劳税。

最终，本文对税系结构、税类结构和税种结构的划分见表 1-1。

表 1-1：税制结构层次划分

税系结构	直接税		间接税	
税类结构	所得税	财产税	进出口税	货劳税*
税种结构	个人所得税、企业所得税、工薪税等	资源税、房产税、遗产与赠与税等	进口关税、出口关税	增值税、销售税、特别消费税、环境税等

*：若无特殊说明，本文所述货劳税，均专指不含进出口税的货劳税。

¹ 历史上进出口税曾是各国税收的主要来源，后来地位式微，实际上出现了关税原有功能转向其他税种的情况：进口关税主要转化为国内商品税，出口关税主要转化为企业所得税，前者仍为货劳税，但后者却为所得税。

² 对资源税的界定存有争议，根据其职能和征收目的的不同，性质可能也有所不同。资源税若视为国家凭借资源所有权而筹集的一种地租，应视为财产税；若突出不同等级资源税额的差异、以调节资源开采企业级差收益为目的而征收，则具有所得税的性质；若以调节资源产品价格、引导资源消费行为为主要目的，则又具有一定的货劳税性质。目前资源税的税制设计普遍仍以第一项职能为主，其基本属性仍是财产税。

1.2.4 税制结构的模式及衡量标准

如今多数市场经济国家的税收组合结构差异不大,税制结构的差别主要体现在收入结构上。因而,根据税系、税类在税制结构中的相对地位,可以将税制结构分为不同模式¹。

税制结构第一层级的矛盾,表现为直接税与间接税相对地位的矛盾,因而可以分为以间接税为主体、以直接税为主体、以间接税和直接税为“双主体”三种。税制结构第二层级的矛盾,表现为四大税类之间相对地位的矛盾,理论上可能有数以十计的组合,但历史上真实存在过的类型不外乎以下6种:以财产税为主体、以进出口税为主体、以进出口税和货劳税为双主体、以货劳税为主体、以货劳税和所得税为双主体、以所得税为主体。

关于何为“主体”的具体量化标准,学界尚无统一表述。一般认为,若某类税收收入比重明显高于另一类,税制结构即是以该类税收为单一主体;若某两类税收收入比重基本相仿,税制结构即是以该两类税收为“双主体”。李华、樊丽明等(2015)提出了一个量化标准: $0 \leq \text{直接税占总税收比重} < 40\%$ 时,税制结构以间接税为主体; $40\% \leq \text{直接税占总收入比重} < 60\%$ 时,税制结构以直接税和间接税为双主体; $60\% \leq \text{直接税比重} < 100\%$ 时,税制结构以直接税为主体。马国强(2015)则按照所得税与商品税比重的比值关系,将世界各国现行税制结构分为五类:所得税超大型、商品税超大型、所得税与商品税主次搭配型、商品税与所得税主次搭配型、所得税与商品税并重或商品税与所得税并重型。

结合上述两种衡量方法,本文提出税制结构模式的具体衡量标准。需要说明的是,区分税制结构模式,不应仅考虑不同税收各自比重的绝对大小,更应考虑不同税收各自比重的相对大小。比如,在税系结构层面以40%、60%两个数值作为区分标准尚可,因为税系层面仅存在直接税和间接税两个类目;但到了税类层面,再进行类似划分就会遇到困难。

¹ 在税种层面,还可以继续分为以某些税种为“主体税种”的税制结构,但目前各国之间税制结构的区别在税系、税类层面已比较明显,所以通常税种结构仅用来分析税类的内部组成,不作区分整体税制结构模式之用。

为衡量不同税收比重的相对大小,本文使用比值作为衡量的标志值¹。在税系层面,直接税比重大于或等于间接税比重的 1.5 倍,即可以判断为以直接税为主体;直接税比重小于间接税比重的 1.5 倍但大于 1 倍,即可以判断为以直接税、间接税为双主体(直接税更大)。反之,若间接税比重大于或等于直接税比重的 1.5 倍,税制结构以间接税为主;间接税比重小于直接税比重的 1.5 倍但大于 1 倍,税制结构以间接税、直接税为双主体(间接税更大)。在税类层面,由于真实存在过的税制结构基本表现为两种或两种以下税类的相对地位,因此主要考虑以某一税类为主体,以及以某两类税类为双主体的情况,衡量方法与税系结构类似,不再赘述。本文对税制结构模式的衡量标准,如表 1-2 所示。

表 1-2: 税制结构模式的衡量标准

层级	税制结构模式	标志值
税系	直接税为主体	$T_d/T_i \geq 1.5$
	间接税为主体	$T_i/T_d \geq 1.5$
	直接税与间接税双主体	$1 \leq T_d/T_i < 1.5$
	间接税与直接税双主体	$1 \leq T_i/T_d < 1.5$
税类	以某一税类为主体	$T_1/T_2 \geq 1.5$
	以某两类税类为双主体	$1 \leq T_1/T_2 < 1.5$

注: T_d 代表直接税比重, T_i 代表间接税比重; T_1 代表税制结构中收入比重最高的税类, T_2 代表收入比重次高的税类。

1.3 研究结构与研究方法

1.3.1 研究结构

全文结构如图 1-1 所示,主要研究内容可以分为三大部分、七个章节。

第 1 章至第 3 章为理论阐释。其中,第 1 章引言,论述研究背景、提出研究主题。第 2 章国内外文献述评,整理并评述与本文研究内容相关的前人研究成果。第 3 章理论分析,分为三个部分:第 1 节为税制结构变迁历程的研究框架,第 2 节为各因素影响税制结构变迁的机理,第 3 节为税制结构变迁对效率与公平的作

¹ 不同税系或税类收入比重相对大小的比较,既可以用比值来衡量,也可以用差值来衡量,比值和差值可以通过简单的计算公式相互转化,因而取其一即可。

用机制。

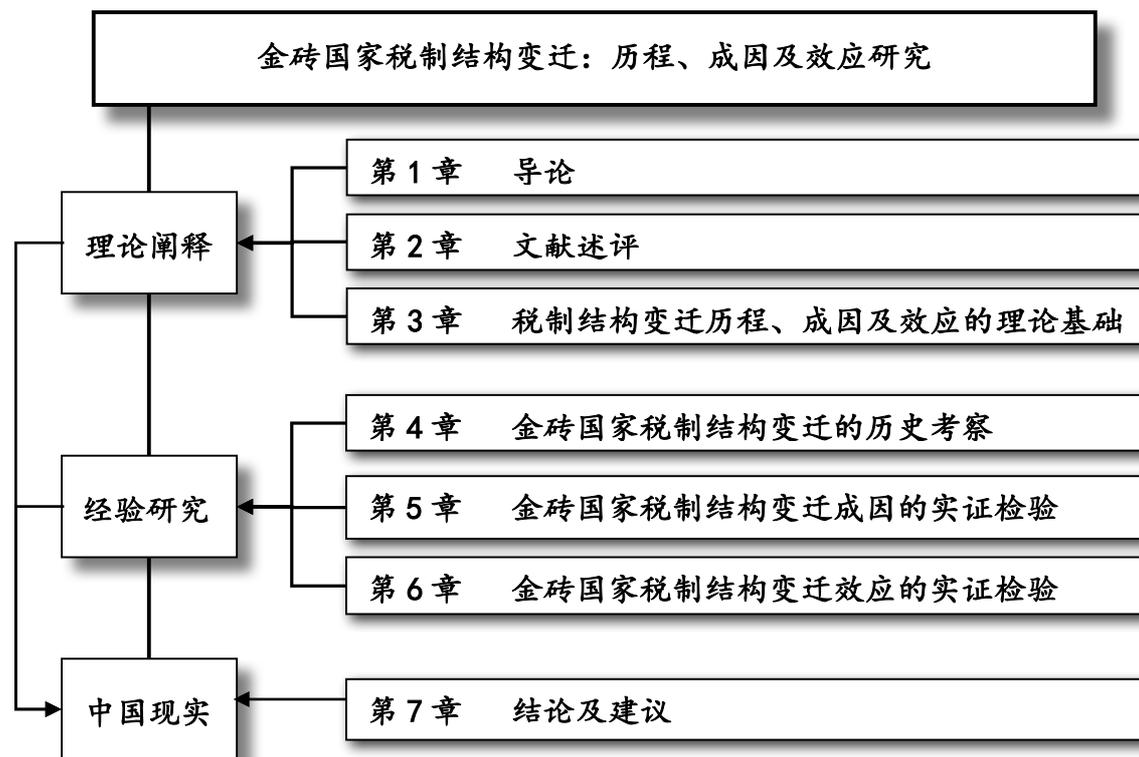


图 1-1：研究结构示意图

第 4 章至第 6 章为经验研究。其中，第 4 章从历时性和共时性两个视角梳理并分析了金砖国家税制结构变迁的历程及成因，并得出横向比较的主要结论。第 5 章运用计量分析方法研究了金砖国家税制结构变迁的主要影响因素。第 6 章运用计量及数值模拟方法研究了金砖国家税制结构变迁的效率与公平效应。由于中国属于金砖国家的一员，因此第 4 章至第 6 章同样包含对中国现实的研究。

第 7 章为文章的主要结论，以及对于优化我国税制结构的政策建议。

1.3.2 研究方法

1.3.2.1 规范研究与实证研究相结合

运用传统经济学分析范式、局部均衡和一般均衡等理论，对税制结构变迁的影响因素、效率及公平效应进行定性分析和理论推演，构建全文研究的理论基础。在此基础上，综合运用统计分析、计量分析、数值模拟等实证方法，对金砖国家税制结构变迁的历程、成因及效应进行定量检验。规范研究与实证研究两相结合，

力求得出较为科学稳健的研究结论。

1.3.2.2 历史研究与比较研究相结合

一方面通过查阅大量文献资料，详细梳理金砖五国的税制结构变迁史、税制改革史及经济发展史，分国别进行纵向的历史分析；另一方面在国别研究的基础上，对五个国家展开横向的比较研究，总结共性、提炼个性。结合历史研究（纵向）与比较研究（横向）两个视角，对金砖国家的税制结构变迁历程进行详细的追踪梳理，力求材料详实、分析深入。

1.3.2.3 统计分析、计量分析及数值模拟分析相结合

本文综合运用多种实证研究方法，力争在现有数据条件下，使用妥当工具对金砖国家税制结构变迁的成因及效应进行实证检验，为理论分析提供佐证，为政策建议觅得参考。

首先，运用基本统计分析方法对金砖国家税制结构变迁的特征、趋势及与经济增长、收入分配之间的关系进行统计学描述。第二，使用金砖国家面板数据及五国各自的时间序列数据，构建包含组内自相关、个体异质性及时间效应的长面板模型，研究税制结构变迁的影响因素，并使用协整方法检验税制改革带来的结构变动效果。第三，构建向量自回归模型，使用协整方程、误差修正模型及脉冲响应函数图，分析税制结构变迁与经济增长之间的长期均衡关系及短期冲击影响。第四，使用可计算一般均衡模型（CGE），对中国提高直接税比重的不同路径做出政策模拟，比较中国在不同政策情境下提高直接税比重、降低间接税比重对效率与公平的影响。

1.4 创新与不足

1.4.1 创新之处

本文在下述五方面有新的尝试：

第一，在税制结构变迁的研究口径、概念分类及量化标准上有新的探索。首先，明确提出税制结构变迁的比较研究，应包含“税收组合结构”与“税收收入结构”两个方面，在此基础上，创新地提出了税制结构变迁历程的分类方法：根

据税收组合结构的变迁特点，将税制结构变迁分为“剧变型”和“渐变型”；根据税收收入结构的变迁特点，将税制结构变迁分为“集中型”、“平稳型”和“发散型”。其次，结合本文的研究目的与研究对象的特点，重新划分了税类结构，分为所得税、货劳税、进出口税及资源财产税四大类，并提出了税制结构模式以及税制结构变迁的数量化表达：使用直接税比重对间接税比重的比率代表税系结构，使用所得税比重对货劳税比重的比率代表税类结构，并规定相应的标准值区间，同时引入 HP 流动指数，作为本文界定税制结构变迁的替代指标¹，在实证研究中进行稳健性检验。

第二，进行了艰苦的资料搜集与梳理工作，克服重重语言障碍，力争全面、细致地分析金砖国家税制结构变迁的历程、路径和成因，并得到了较为新颖清晰的结论。其一，俄罗斯税制结构变迁呈现为“剧变-分散型”，而其他四个金砖国家的税制结构变迁呈现为“渐变-集中型”。其二，即使不考虑社会保障税，我国刚刚迈入间接税、直接税“双主体”（间接税比重更高）的税制结构，其他金砖国家中俄罗斯与我国类似，南非则形成并长期保持着以直接税比重更高为特点的“双主体”结构；而印度和巴西尚属间接税为主体的税制结构。其三，南非以个人所得税从而所得税为主要收入来源的税制结构，以及俄罗斯以所得税、进出口税、货劳税、财产税四大税类并重的税制结构，均带有两国各自鲜明的发展特点和时代烙印，在发展中国家中别具一格。

第三，在理论分析的基础上，使用金砖国家长面板数据，对金砖国家税制结构变迁的成因进行了实证检验。运用面板校正标准差（PCSE）方法处理并控制了组内自相关、组间异方差等问题，同时控制了个体效应和时间效应，结果显示税制改革、税负水平、经济发展水平、开放度、城镇化率、通货膨胀等诸多主、客观因素均会对金砖国家税制结构变迁产生影响。其中，影响税系结构的因素与影响税类结构的因素有所不同，影响程度也呈现差异，体现出金砖国家税制结构不同于发达国家的特点。

第四，考虑到研究目的及数据特点，构建向量自回归模型研究了金砖国家税

¹ 虽然 HP 流动指数在相关研究中被多次应用，但该指数只能表示税制结构波动的幅度，不能表示税制结构变迁的方向。

制结构的经济增长效应，并进行协整分析，发现各金砖国家税制结构变迁与经济增长率之间存在显著的长期均衡关系，但方向有正有负；短期中，税制结构的新息冲击会影响经济增长率，但经济增长的新息对税制结构冲击更大；总之，税制结构和经济增长之间存在明显的互动关系，并且经济增长对税制结构的解释力要强于后者对前者的解释力。

第五，为综合考虑税制结构变迁的效率与公平效应，探讨我国“逐步提高直接税比重”的实施路径及效果，对中国提高直接税比重的效率与公平效应做了可计算一般均衡模拟（CGE）。在保持宏观税负不变的情况下，选择提高个人所得税比重、降低增值税与营业税比重作为路径，研究发现，通过这条路径提高直接税比重能够显著改善我国税制结构的收入再分配效应，对总产出和总就业会造成一定的但比较微弱的负面影响，同时能够起到抑制物价上涨的作用。

1.4.2 不足之处

能力所限，本文仍存在一些不足，主要体现在：第一，由于无法掌握巴西个人所得税与企业所得税的具体收入数据，针对所得税内部结构所展开的一些分析只能面向其他四国进行。第二，在税制结构变迁成因的实证研究中，由于金砖国家数目较少，一些个体异质性较强的、不随时间变化的影响因素尚未被纳入实证研究中考察。第三，在税制结构变迁的收入分配效应方面，囿于数据基础，无法与中国使用相同的方法进行具体的测算分析，只能得出方向性的结论。上述三方面局限仍有待后续研究的进一步深化。

2 文献述评

2.1 税制结构变迁历程研究

2.1.1 税收组合结构变迁的理论研究

税制结构的变迁,首先表现为税收组合结构的变迁,也即政府应该征收哪些税的问题。对这一问题的研究主要集中在理论层面,可分为传统研究和现代研究两个阶段。

2.1.1.1 传统研究

早期学者对税收组合结构的认识,与他们对国民财富创造之源泉的理解一脉相承。重商学派认为财富来源于商业,因而应征收单一商品税,一方面对进出口产品征收关税,另一方面对国内消费征收国内商品税。重农学派把土地和农业看成一切财富的源泉,认为只有土地才产生剩余,所以应只对土地所有者征税,如魁奈(1758)认为应征收单一土地税。而古典学派认为,所有的经济资源和经济活动都对国家财富做出了贡献,因而对一切适当的征税对象都应征税,委婉地表达了反对单一税、倡导复合税的思想倾向,代表人物有亚当·斯密(1776)、大卫·李嘉图(1821)等。此后的财税学者在总结前人种种税收理论上,有了明确的主张:单一税无法满足各项税收原则的要求,必须将各种税收组合起来。阿道夫·瓦格纳(1871)在“四端九项”税收原则下,提出了按课税客体划分税种的税系理论,自此,以所得税、商品税与财产税相互配合的复合税制体系成为了主流的税收思想,各国广泛征收各种类型的所得税、商品税和财产税,税制结构在税收组合上趋于雷同。

2.1.1.2 现代研究

上世纪二、三十年代以来,随着数理方法在经济研究中的深度应用,政府应该选择征收什么税,重新成为了需要进行数学抽象及数理推演的理论问题,对这一问题的研究可统称为最优复合税理论(optimal tax-mix theorem),它属于最优税制理论的一部分。早期的最优税制理论仅关注最优商品税或最优所得税(Ramsey,1927; Diamond 和 Mirrlees, 1971),直到 Atkinson 和 Stiglitz (1976)

的开创性研究才将二者结合起来，掀开最优复合税研究的篇章。他们在重新定义直接税与间接税的基础上指出，若人与人之间的差异仅由其赚取工资的能力决定，并且劳动与商品的效用函数是相互独立的，那么个人所得税既满足公平又满足效率，最优复合税中不须包含间接税。这一理论假设个人的价值特点具有同质性，但在真实情况下，不同个体的禀赋和生产能力存在巨大差异，因此这项研究也意味着当个体禀赋存在异质性时，可以征收间接税。

追随他们的脚步，此后的学者们做出大量理论贡献，通过放松个体异质性假设以及引入其他经济变量，在一定程度上解释了各国直接税和间接税普遍组合搭配征收的现状，提升了最优税制理论的现实指导意义。其一，放松个体异质性假定，将居民的异质性特征由一个扩展为多个，重新构建模型、考察最优复合税制，认为认为单单征收所得税是不够的，差别商品税是最优税收政策的重要工具（Cremer, Pestieau 和 Rochet, 2001）。其二，考虑逃避税因素。相比于间接税，直接税可以被更容易地逃避，因而单一的商品税和所得税不再等价，此时最优复合税制应选择间接税作为重要补充，并适用差别化税率（Boadway, Marchand 和 Pestieau, 1994）。其三，考虑内生的人力资本积累。假设能力更高的个人在人力资本积累中具有比较优势，那么在人力资本密集的产品上施加商品税，可以提高所得税体系的效率（Naito, 2004），因而当人力资本积累内生，同时所得税为非线性（累进）时，商品税可以提高社会福利。其四，从财政透明度的角度考虑，在财政分权的情况下，每一层级政府都拥有征税权利，直接税与间接税搭配可以提升税收管理的透明度（Dahlby 和 Wilson, 2003）。

总体而言，虽然相较于商品税，所得税是一种“良税”，但是商品税在资源配置、调节经济活动的外部效应上具有不可取代的地位，因而经济学家总体上认为商品税和所得税都有存在的必要；而对于如何搭配商品税与所得税以取得最佳的税收效果，则是税收收入结构需要研究的问题。

2.1.2 税收收入结构变迁的实证研究

税收收入结构是税制结构在量上的体现，在各国税种组合搭配趋于雷同的今天（实际上这种雷同已持续半个世纪有余），收入结构已成为衡量各国税制结构

横向差异¹，以及纵向变迁的主要手段。

对这一问题的系统研究始于欣利克斯(Hinrichs)和马斯格雷夫(Musgrave)。为揭示税种相对地位的变化规律，欣利克斯(1966)考察了从传统社会到现代社会几百年间税种相对地位的变迁趋势，发现直接税经历了一个先下降、后上升的阶段，间接税则正相反，据此，他将税制结构变迁历程划分为传统直接税为主、间接税为主以及现代直接税为主三个阶段。马斯格雷夫(1969)也研究了世界各国主要税种收入的变化趋势，并总结分析了税制结构变迁的主要影响因素，认为税制结构的变迁明显受制于经济发展水平。这两项研究出现的时期，正是发达国家所得税不断上升并保持相对稳定的时期，但20世纪80年代在滞涨的经济背景以及供给学派思潮的影响下，美英等发达国家进行的削减所得税的税制改革席卷全球，此后二十余年间发达国家直接税收入比重开始下降，间接税比重有所上升，这种变化使得这一问题的研究近年来再次得到重视，有的学者关注税制结构整体变化的影响，有的学者则更关注某个税种或某类税收相对地位的发展变化。比如，LeBlanc et al. (2013)重点研究了2008年金融危机后五年中OECD国家税收制度的变化，认为相比于金融危机前的2007年，OECD国家税制结构更加依赖货劳税和收入刚性较高的社会保障税，而所得税的相对地位下降趋势比较明显。而Harding (2013)研究了对股息、红利及资本利得课税的变化；Bert Brys (2011)研究了OECD国家2000-2009年间个人所得税、社会保障税及工薪税的变化情况；Lejeune (2010)研究了增值税收入比重的变化；等等。

国际货币基金组织(IMF)的部分研究人员还系统研究了发展中国家税种相对地位的变迁及相互之间的差异。比如，维托·坦兹(Vito Tanzi)选取了人均收入100-6000美元(按1981年不变价美元计)之间的86个发展中国家，采集了20世纪70年代末80年代初这些国家的税收收入数据，结果显示，发展中国家税制结构基本以间接税为主体，其中进出口关税又占主要地位；所得税等直接税比重较低，所得税中企业所得税比重又大大高于个人所得税²。这些特点都显著有异于发达国家。

¹ 发展中国家与发达国家税制结构在横截面上的差异，也可以视作一种“变迁”。

² 维托·坦兹：《发展中国家税制的数量特征》，载大卫·纽伯里等：《发展中国家的税收理论》，第268-313页，北京：中国财政经济出版社，1992。

我国学者也对国内外税制结构的数量变迁进行了研究。其中,对我国税收收入结构变迁的研究不胜枚举,但是由于数据可得性及研究目的等原因的约束,多数研究将目光聚焦于 1994 年之后的年份,只有少数研究如刘佐(2005, 2010)、马拴友(2001)等比较完整地总结了我国建国以来税收收入结构的变化情况。另一方面,国内学者对国外税制结构的比较研究主要针对西方发达国家,并出于为我国优化税制结构提供借鉴的考虑。比如李林木(2009)对发达国家税制结构的变迁轨迹及未来走向进行了评析,认为在公平与效率并重的税制优化思想下,总体上发达国家的税制结构仍会以个人所得税、社会保障税和增值税为主体税种,但他们之间的收入份额和相对比重可能会更加趋近。国家税务总局税收科学研究所课题组(2012)通过分析国外税制改革的新趋势,认为发达国家税制结构呈现有升有降的特点,尤其自 2007 年以来,发达国家税制结构出现了向间接税转移的趋势,其中公司所得税下降明显,而发展中国家更加倚重间接税收入。

总之,对税收收入结构变迁的实证研究,既有纵向的历史比较,又有横向的现状比较,但要么关注发达国家(如 OECD 国家),要么关注某一特定国家,对发展阶段类似的国家进行聚类分析的较少,尤其国内研究更表现出以研究发达国家为主、较少涉及发展中国家的倾向。

2.2 税制结构变迁影响因素研究

学者普遍认为,税制结构的形成及变迁受多重因素影响,主要可以分为经济因素、政治文化因素、税收征管因素三大类。其中,有的研究重点关注某种影响因素的作用效果,有的研究同时关注多种因素对税制结构变迁的共同影响。

2.2.1 分因素研究

2.2.1.1 经济因素

经济发展水平被认为是使得税制结构呈现不同类型并影响其发展变化的主导因素。上世纪六十年代开始,一些西方学者通过梳理世界各国税制结构变化的数据,得出经济发展阶段决定了税制结构在历时性上的变迁和在共时性上的差异(欣利克斯,1966;马斯格雷夫,1969;Dudley 和 Montmarquette, 1987)。比如,

马斯格雷夫 (Musgrave, 1969) 分析了 40 个国家经济发展与税制结构的关系, 发现间接税比重与人均收入呈负相关; 企业所得税在发达国家随着人均收入的上升而上升, 而在发展中国家表现得不明显; 个人税 (含个人所得税及社会保障缴款) 与人均收入呈正相关, 如果不考虑社会保障缴款, 则人均收入水平对个人所得税的影响并不十分显著。国内学者的研究也普遍支持这一观点, 其中陈共、匡小平 (2001) 的论述颇具代表性, 他们强调了生产力发展水平带来的经济结构差异对税制结构的影响: “一国选择何种税制结构, 取决于生产力发展水平以及相应的生产社会化、商品化和货币化程度, 取决于对社会经济发展中公平与效率的权衡与取舍, 另外还受到诸如政治、经济等因素的影响, 其中最重要的因素是经济结构……由生产力的发展水平所决定的一国经济结构在不同时期有所差异, 相应地税制结构也应该有所不同。”¹

世界经济一体化也对税制结构有重要影响。首先, 开放经济下出现的国家间税收竞争影响一国税制结构的变迁。在开放条件下, 国家财政政策具有外部性, 这会迫使一国改变税制结构以应对贸易伙伴财税政策的变化² (欣利克斯, 1966), 同时财政外部性还会导致非最优的较低的资本税税率, 和无效的低水平的公共品供给, 因而一国政府会更多地以劳动税来支持公共开支 (Bucovetsky 和 Wilson, 1991)。其次, 学者还将经济一体化影响税制结构的机理进行了扩展分析, 认为经济一体化会带来两种税收效应: 补偿效应和效率效应, 补偿效应指由于全球化给国内经济带来更高的风险, 因而社会成员对社会保障网络的需求增加; 效率效应指税收负担更多地转向非流动性要素 (劳动) 而不是流动性要素 (资本), 以保证税收来源的稳定, 从而使税收的获得更有效率。两种效应相结合, 会造成对资本的征收降低、对劳动的征收增加, 同时社会保障方面的支出增加 (Adam 和 Kammass, 2007)。

物价水平等经济因素也被认为能够影响税制结构变迁。通货膨胀对不同税基影响有异, 增加了税制结构波动的幅度, 进而对税制结构变迁产生影响 (Messere,

¹ 陈共、匡小平:《论适应经济结构变化的税制结构》,《当代财经》,2001年第3期。

² Harley H. Hinrichs. A General Theory of Tax Structure Change during Economic Development[M]. Cambridge, Mass: Law School of Harvard University, 1966.

1993; Steinmo, 1993; Volkerink 和 De Haan, 1999)。不过从 20 世纪 70-80 年代起许多国家开始引入税收指数化制度¹，在实施税收指数化的国家，通货膨胀率对税制结构变动的的影响可能不再显著。

2.2.1.2 政治因素

近年来，政治文化因素对税制结构的影响越来越受到重视。对这一问题的著述多见于公共选择学派，其主要观点可以概括为：税制结构是政治力量和经济力量共同约束下一种集体选择的均衡结果，而且政治在其中的作用不容忽视。正如政治学家盖伊·彼得斯（2008）所述：虽然税收政策的技术性很强，但终究是公共政策的一种类型，它的制定方式和调整过程，与其他类型政策并无二致。从这个意义上讲，税制结构的形成和发展很难避免政治因素的干预。

政治因素可以继续分解为财政体制、政府规模、腐败、政治周期等具体方面。Davoodi 和 Zou（1997），以及 Oates（1993）的研究指出，一国财政集权和分权的程度会影响税制结构；类似地，Bird（1993）研究了地方政府行为对税制结构的影响，认为不同的财政集权程度下，地方政府行为有所差异，能够带来地方税制结构的变化。Turnovsky 和 Fisher（1995）则以政府收支规模为切入点展开研究，认为地方政府的支出规模扩张会引起地方税收收入体系中各项税收收入所占的比重相关变动。还有的学者认为腐败也会影响税制结构变动：在高腐败国家里，腐败官员会截流一部分纳税人上缴的税款导致政府收入流失，且腐败对直接税的影响大于间接税，从而影响税制结构；较早采用增值税的国家，腐败程度往往较低(Tanzi 和 Davoodi, 2000; Friedman et al., 2000)。Ashworth 和 Heyndels（2002）运用 18 个 OECD 国家 1965-1995 年的数据分析了政治预算周期对国家税制结构的影响，发现选举年份的税制结构变化幅度显著低于其他年份。

2.2.1.3 税收征管因素

约·斯林孟德在《优化税制理论与税制优化》一文中指出，最优税制理论从目前来看，尚不足以成为一种指导税收实践的理论，主要原因就在于最优税制理

¹ Hettich, Walter and Stanley L. Winer. *Democratic Choice and Taxation: A Theoretical and Empirical Analysis*[M]. Cambridge: Cambridge University Press, 1999.

论尚未将税收征管作为一个重要问题加以研究¹。Gorden 和 Li (2009) 研究了发展中国家税制结构存在的“谜题”，认为发展中国家的企业所得税比重之所以高于个人所得税，主要由于对地下经济监管不力、存在大量现金交易、偷逃税款现象严重，这些特点是发展中国家税制结构区别于发达国家的重要原因²。由于征管能力较低，发展中国家应当采取以间接税为主的税收制度 (Robin Bruggess 和 Nicholas Stern, 1993)，因为非正规经济部门 (地下经济) 的存在会侵蚀所得税税基，因而在发展中国家，即使税制是由民主程序决定的，所得税对收入再分配的调节作用仍然十分有限 (De Freitas, 2012)。

国内学者也着重强调了税收征管因素对税制结构的影响。李大明 (1999) 强调了税务管理在税制结构优化中的基础性地位；李文 (1997)、李志远 (2008) 等学者也认为税收征管因素是发达国家和发展中国家税制结构差异的重要原因。发达国家金融体系发达、市场经济规范、相关涉税信息获取渠道通畅，对各类收入都能够采用源泉扣缴等避免漏损的简便征收手段，因此能够建立以直接税为主体的税制结构；而发展中国家经济发展水平和管理效率均比较低，税收征管手段和技术相对比较落后，客观上使所得税的征收管理存在着很大困难，这使得发展中国家从现实出发，只能选择流转税作为主要的收入筹集渠道。

2.2.2 综合研究

在单独分析某一类因素对税制结构重要影响的同时，学者们还通过理论分析和实证检验强调多个因素的共同影响。Kenny and Winer (2006) 将税制结构变迁的影响因素分为三大类：规模影响³，税基影响、征管成本影响，并使用 100 个民主与非民主国家 1975-1992 年的面板数据进行实证检验，结果证明政治因素 (如政府规模、民主程度) 及经济因素对税制结构变迁的影响均不容忽视。Hines and Summers (2009) 使用 1972-2006 的跨国面板数据，分别从截面和时序两个

¹ 约·斯林孟德：《优化税制理论与税制优化》，载《税收译丛》，1997年第5期。

² Roger Gordon and Wei Li. Tax Structure in Developing Countries: Many Puzzles and a Possible Explanation. NBER Working Paper, 2005, No.06-0018.

³ 指以财政支出衡量的政府规模。

层面检验了国际化对税制设计的影响。他们发现，越大（以人口规模衡量）越富有（以人均收入衡量）的国家，随着时间的变迁，所得税比重越高，货劳税比重越低。Martinez-Vazquez et al.（2009）将税制结构的影响因素分为供给因素和需求因素两类，使用 116 个国家 1975-2005 年间面板数据进行实证检验，发现宏观税负、总人口、开放度、地下经济规模、民主程度、财政分权程度等多个指标对税制结构变迁均有显著影响。

国内学者对税制结构变迁影响因素的综合分析多集中在理论研究层面，实证研究较少。朱青（1995）分析了税制结构优化应考虑的基本因素，包括税收工具范围、征管约束、税收政策目标、政府财政支出规模和结构以及政治因素如阶级对立等。安体富（2010）指出，影响税制结构的因素是多方面的，主要有经济发展水平、管理水平、财政支出的规模与结构以及税收政策目标四大方面。胡怡建、徐曙娜（2014）认为，我国直接税比重低除了经济性和制度性原因外，也与征管能力有关，未来税制结构转型要求税收征管先行。李华和樊丽明（2014）则提出，税制结构的优化受到双重因素制约：一是经济社会基础客观约束，二是政府行为目标的主观取向，在这种双重约束下，各国政府采取自然转化加主动调整的变迁路径优化税制结构。实证研究中，韩仁月（2011）将税制结构优化的成因归结为经济、制度和社会因素三个方面，运用我国各省份税制结构面板数据、使用面板门限回归方法，发现经济发展水平对税制结构变动有显著的门槛效应，即经济发展水平超过一定量时，税制结构波动的幅度减弱。她的研究结论认为，经济与制度是税制结构变动的基础条件，而政治思想与文化是税制结构变动的推动力量。

总体上，学者们对税制结构变迁影响因素的理论分析相对充分，但实证检验尚未得到比较完整的结论。归根结底，税制结构变迁与一国经济条件、政治情况、税收征管能力、社会发展甚至文化特征均息息相关，而且这些影响因素可能还是相互依存、相互影响的。由于政治情况、征管能力、文化特征等变量很难量化，或者即使有某一年度的数据，也很难获得时序上的连续数据，使针对这一问题进行实证研究面临不小的困难。

2.3 税制结构变迁效应研究

对直接税与间接税（或所得税与货劳税）最佳配比关系的讨论，是旷日持久的，而争论的焦点就在于税制结构中直接税与间接税相对地位的变化，到底会产生何种效应，这种效应是否匹配一国经济与社会的发展目标。税制结构变迁效应研究的焦点，集中在效率与公平两大方向。

2.3.1 税制结构变迁的经济增长效应

2.3.1.1 国外研究

理论上，直接税对经济的扭曲性较大，会对经济产生抑制效应；间接税的扭曲性较小，有助于促进经济增长。但实证研究的结论则呈现两极化：一方认为，间接税与经济增长不存在相关性，或者间接税与经济增长呈显著负相关；另一方则认为，间接税乃经济增长的驱动力之一，提高间接税比重对经济增长是有利的。

最早关于间接税经济增长效应的研究来自于 Harberger (1964)，他发现间接税对投资的影响程度不足以刺激经济增长。在模型检验中，税收组成份额的变化没有影响劳动力供给和投资，证明了间接税与直接税的比重对经济增长没有显著影响。这项研究被后人称为“Harberger 超中性猜想”。此后一些研究的结论与之类似。Poterba, Rotemberg 和 Summers (1986) 重点关注了英国和美国的直接税、间接税变迁对经济的影响，发现税制结构转若向以间接税为主会降低实际产出，短期内提升了物价及税后工资，但并没有显著的长期增长效应。Madsen 和 Damania (1986) 的研究方法与 Poterba 等人类似，但研究对象是 22 个 OECD 经济体 1960-1990 年间的数据库。他们发现，对于大多数 OECD 经济体，在保持税收收入中性的情况下，税制结构由直接税为主转向间接税为主，在长期中对经济活动没有影响。还有学者通过实证研究证明，直接税在税收组合中占较高比例，并不意味着会对经济产生更大的抑制作用，如 Branson (2001) 估计了最大化经济增长率的最优税收组合，认为当直接税占税收总收入平均比重为 65% 时，会促进真实 GDP 提高 17%。

部分研究认为间接税与经济增长呈现负相关关系。Koch, Schoeman 和 Van-Tonder (2005) 运用南非 1960-2002 年间的时间序列数据，首先分析了税收与经

济增长之间的关系，然后研究了间接税占税收总收入比重与经济增长的关系，他们发现随着间接税比重的增加，经济增长率有所下降。Musnaga（2007）使用乌干达 1987 至 2005 年间数据，使用协整回归方法研究了间接税与经济增长的关系，结果显示，间接税比重变动 1%会导致经济增长降低 0.53%。Greenidge 和 Drakes（2009）使用误差修正模型（error correction model）检验了税收政策与宏观经济活动之间的关系，发现总税收及间接税无论在短期还是长期，对经济都有收缩作用¹。Ilaboya 和 Mgbame（2012）对尼日利亚间接税与经济增长进行了协整与误差修正模型、以及自回归分布滞后模型（ADL）等多种检验，发现尼日利亚的间接税比重（以间接税对直接税比率计）对经济增长率的系数为负，但不显著，若要使得税制结构有利于经济增长，这种间接税比重较高的税制结构需要转变²。

支持间接税比重上升、直接税比重下降能够促进经济增长的研究也不在少数。Kneller, Bleaney 和 Gemmell（1999）把目光投向了 22 个 OECD 国家 1970-1995 年的税制结构。他们使用了年数据的五年平均值以避免经济周期的影响，运用静态面板计量方法研究了财政政策与经济增长之间的关系。研究发现，非扭曲性的税制（间接税）和经济增长之间有显著的同向变动关系。他们总结道，间接税对经济增长的危害性更小，而且与直接税相比，不会降低投资的回报。Widmalm（2001）、Creedy（2004）、Gemell et al.（2006）等学者的研究也得到相近的结论。近年以新兴经济体税制结构为研究对象的文献，为这一结论提供了新的佐证。如 Arisoy 和 Unlukaplan（2010）对土耳其 1968-2006 年间的数据进行实证研究，认为产出与间接税收入也显著正相关。Scarlett（2011）使用向量自回归滞后分布模型（ADL 模型）估计了牙买加税制与经济增长之间的关系。这项研究使用 1990 至 2010 年间的季度时间序列数据，发现长期中间接税比重与经济增长存在显著同向变动关系³。Aamir et al.（2011）使用巴基斯坦与印度 2000 至 2009 年间的面

¹ Greenidge K, Drakes L. A New Measure of Taxation: An Application to Barbados[J]. Journal of Public Sector Policy Analysis, 2009, 3.

² Ilaboya O J, Mgbame C O. Indirect tax and economic growth[J]. Research Journal of Finance and Accounting, 2012, 3(11): 70-82.

³ Scarlett H G. Tax Policy and Economic Growth in Jamaica[J]. Bank of Jamaica working paper, 2011.

板数据，发现巴基斯坦间接税比重的增加有助于促进经济增长。

2.3.1.2 国内研究

国内学者的观点也呈多元化。第一种观点倾向于认为我国直接税与经济增长显著负相关。马拴友（2001、2002）较早地研究了这一问题，指出使我国经济增长最大化的最优直接税规模应占 GDP 的 3.5%，最优直接税/间接税比率是 0.45。随后的研究得出了相似结论，但估算结果略有不同，认为使经济增长最大化的流转税和所得税占 GDP 比率应分别为 7.8%和 2.1%（王亮，2004）。近年来学者们使用更为丰富的实证研究方法佐证了这一观点。比如刘海庆和高凌江（2011）构建了一个内生增长模型，利用我国 30 个省级行政单位 1994-2009 年的面板数据对税制结构与经济增长之间的关系进行了实证研究，结果表明流转税和财产税较有利于经济增长，而所得税和其他税不利于经济增长。

与此相对，第二种观点倾向于认为提高直接税比重能够促进经济增长。李绍荣和耿莹（2005）、申嫦娥（2006）的研究表明，直接税比重增加能够通过提高经济总体规模或推动消费等形式促进经济的增长。李华和任龙洋（2012）运用数据包络分析（DEA）方法，测算了 2001-2010 年中国省级最优税制结构及其实际偏离度，结果表明，中国现阶段省级层面的实际税制结构与最优税制结构出现了不同程度的偏离，主要为流转税比重过高，因此在一定范围内继续提高直接税比重有利于实现效率与公平的双重红利。常世旺和韩仁月（2015）以经济增长最大化为目标测算了 1996-2012 年我国 31 个省级行政单位的最优税制结构，结果表明 25 个地区经济增长的税制结构弹性为负，说明这些地区间接税占比过高，应逐步降低间接税比重以促进经济增长。此外，还有学者经实证分析认为，税制结构对经济增长虽有影响，但程度很小并且是边际递减的（刘军，2006；赵志耘和杨超峰，2010）。

总体而言，理论上间接税较有利于经济增长、直接税较不利于经济增长是学界共识，但是基于不同国家、不同时期的税收与经济增长数据进行的实证分析，对间接税是否一定比直接税更有利于经济增长、提高直接税比重是否一定对经济产生抑制效应，观点并不统一。

2.3.2 税制结构变迁的收入分配效应

2.3.2.1 国外研究

一般认为,间接税会加大收入分配不均,因为不论穷人还是富人都要对同一商品付出相同的税收,使得平均税率(间接税负担与收入的比率)随居民收入的提高而降低,呈现累退性。大量学者如 Pechman (1972)、Kakwani (1977)、Verbist (2004) 都对税收调节收入分配的功能进行了研究,尤其是 Kakwani 提出用累进指数来评价税制累进程度,是研究税制公平效应的重要突破。同时,由于西方国家税制多以直接税为主体,直接税比重已不构成制约税收发挥调节收入分配作用的主要因素,因而学者们的研究多围绕税收遵从对收入分配的影响展开,代表学者有 Bishop, Chow, Formby 和 Ho (1994)、Bloomquist (2003)、Immeroll et al (2005)、Lambert (2010)¹。

然而,税制结构收入分配效应的发挥受客观因素的高度制约,这意味着发展中国家直接税(或所得税)对收入再分配的作用可能是十分有限的。Engel et al. (1999) 考察了智利税制结构对居民家庭收入分配的影响,认为税制结构对收入分配影响很小,税前税后基尼系数很接近。Bird 和 Zolt (2005) 认为,发展中国家往往面对相对落后的市场和相对无效的政府监管,累进所得税制在调节收入再分配方面的作用有限。De Freitas (2012) 将税制结构变动的要素融入中位选民模型,认为非正规经济中的劳动力限制了税制体系对收入再分配发挥的作用,当经济中非正规经济部门规模过大时,即使税收政策是由民主决策形成,这样的税制对收入分配的调节作用也是非常有限的。这项研究考察的国家数据显示,越大的非正规经济部门伴随着越不平等的基尼系数,两者的相关系数为 0.63。

2.3.2.2 国内研究

随着经济的快速发展,当前我国社会经济矛盾突出地表现为居民收入分配差距过大,因而国内学者对我国税制结构的收入分配效应颇为关注。有的学者使用宏观经济数据,运用面板计量分析法估计收入分配差距和税制结构的关系,得到的结论一致认为增值税、消费税等间接税恶化了中国居民收入分配,但个人所得税等直接税对收入分配的影响不确定。比如,王乔、汪柱旺(2008)研究了我国

¹ 这一问题非本文研究重点,不再详述。

基尼系数与主要税种收入比重协同变动的关系,认为增值税比重、消费税比重与基尼系数显著负相关,个人所得税比重与基尼系数显著正相关,企业所得税比重与营业税比重与基尼系数不显著。周克清、毛锐(2014)使用我国1994-2012年间宏观数据,估计了货劳税、所得税、财产税、其他税四类税收,以及个人所得税、增值税等五大税种的收入分配效应,认为我国以货劳税为主的税制结构确实不利于收入分配差距的缩小,所得税也没能起到缩小收入分配差距的作用,但对基尼系数的恶化程度远小于货劳税。

另一方面,使用微观调查数据、从税负归宿的角度研究税收的收入分配效应在研究中也渐成趋势。(1)有的学者关注个人所得税的收入分配效应。徐建炜、马光荣、李实(2013)考察了1997年以来我国个人所得税的收入分配效应,认为我国个人所得税的收入分配效应要从两个阶段分别考察,在税制保持不变而居民收入增长的1997-2005年间,个人所得税的累进性逐年下降,但由于平均有效税率有所上升,个人所得税的收入分配效应实际上是增强的;在实行税制改革后的2006-2011年间,改革提升了个税累进性,但降低了平均有效税率,从而降低了个税的收入分配效应。(2)有的学者关注间接税的收入分配效应。虽然收入分配不是间接税的主要功能,但由于间接税普遍征收于生产流通环节,它对收入分配的影响机制比较复杂,尤其我国间接税比重显著高于直接税,因而不应忽视间接税对收入分配效应的研究。刘怡和聂海峰(2004)考察了中国增值税、消费税和营业税这三种主要的间接税对不同收入群体的税收负担,发现我国的间接税税制恶化了收入分配;聂海峰、岳希明(2012)发现不论从全国范围来看还是分别从城乡内部看,我国间接税负担都呈累退性,低收入者的负担率高于高收入者的负担率¹。(3)还有的学者综合考察我国税制对收入再分配的影响,认为我国税制整体恶化了居民收入再分配,这种恶化效果既源于间接税的累退性,也源于间接税在税制结构中的相对地位较高。岳希明、张斌、徐静(2014)考察了我国整体税制对居民收入分配的影响,使用传统税收归宿实证分析法,根据税负转嫁假定,将各个税种的税负分摊给每个家庭,然后观察平均税率与住户收入之间的关系。

¹ 聂海峰,岳希明.间接税归宿对城乡居民收入分配影响研究[J].经济学(季刊),2012(10).

结果显示,我国税制整体是累退的,这种累退性来源于增值税等普遍课征的间接税,及其在我国税收收入总额中占比较高的事实。田志伟(2015)研究了我国五大税种的收入再分配效应,认为我国直接税的累进性较强,但是较低的平均税率限制了收入再分配效应的发挥;而间接税的差别税率政策在损害效率的同时没有起到很好的调节收入分配的作用。

总之,我国以间接税为主体的税制结构恶化了社会公平是学界共识,增加所得税、财产税等直接税比重,降低货劳税等间接税比重被认为能够改善收入分配状况。

2.4 小结

综合来看,前人对税制结构变迁相关问题的研究已取得十分丰硕的成果,读来倍感收益、启发良多。第一,对税制结构变迁历程的历史梳理脉络清晰、资料丰富,如今发达国家税制结构的变迁规律基本形成了理论共识。第二,对税制结构变迁影响因素的分析比较全面系统,既有对某一因素的重点研究,也有对多种因素的综合研究。第三,对税制结构变迁效应的探讨近年来逐步增多,研究视角、研究方法和研究结论均呈现多元化发展。这些成果形成了本文研究的良好基础,不过依然存在一定的深化空间。

第一,对税制结构变迁历程的比较研究,分析及结论不够具体,研究对象需要扩展。国外研究多使用几十个甚至百余个国家的税收数据,进行共时性分析和历时性分析,这有助于从整体上把握税制结构的变迁发展以及不同国家之间的差别,但由于分析国家过多,通常将国家按收入水平大致划分为发达国家和发展中国家两类,或者至多五类(高收入、中高收入、中等收入、中低收入、低收入),聚类研究较少,表现出重整体规律、轻个体异质性的特点。国内对税制结构变迁历程的比较研究,多局限于向发达国家学习和借鉴的目的,但正如发展经济学的基本结论所言:发达国家的今天并不完全是发展中国家的明天。国内研究普遍忽视了分析与我国发展阶段类似、国情相近的新兴经济体的税制结构变迁。

第二,对税制结构变迁影响因素的实证检验不足。国内研究多在理论上详述了税制结构变迁的诸多影响因素,但对影响因素的作用机制及路径分析不够,并

且在实证研究方法上以历史考察、统计分析为主，使用现代经济学方法进行实证检验的较少。

第三，对税制结构变迁效应的研究尚不充分，尤其表现在对收入再分配效应的研究上。使用宏观数据进行回归分析可以判断税制结构变迁与收入分配结果（以基尼系数衡量）的相关关系，但是无法分解税前基尼系数与税后基尼系数的差异，因而解释力可能略显不足；使用微观数据能够估算出税制对收入分配的确切影响，但鲜有学者从税制结构变迁的角度进行研究，也即，提高直接税比重、降低间接税比重对收入分配的调节作用究竟有多大？应提高多少？这些问题尚未得到回答。

本文在前人研究基础上，以金砖国家税制结构变迁为研究对象，通过具体细致的案例分析式考察，研究金砖国家税制结构的变迁历程，并在理论分析的基础上，对税制结构变迁的影响因素以及效率公平效应进行实证检验，力求总结出这些国家税制结构变迁的共同规律和个体差异，为我国进一步深化财税体制改革、优化税制结构提供有益参考。

3 税制结构变迁历程、成因及效应的理论基础

3.1 税制结构变迁历程的分类及量化

3.1.1 税制结构变迁历程的分类

税制结构变迁,指税制结构随时间变化而发生的方向性演化。变迁与变动或波动的含义不同,变动或波动往往不考虑方向性,而变迁意味着时间序列上所有变动或波动的累积作用结果,因而方向性的判断在税制结构变迁研究中是必要的。同时,经由何种路径达成变迁也是需要关注的要点。因而,变迁研究既是对过程的梳理,也是对结果的判断。

税制结构变迁同样包括两大内容,一是税收组合结构的变迁,二是税收收入结构的变迁。结合上述两大研究内容,本文提出一个用以描述不同税制结构变迁历程的分类规则。

第一步,根据税收组合结构的变迁特点,可以将税制结构变迁分为“剧变型”和“渐变型”。税收组合结构变迁由政府主动推行的税制改革带来,而历史上各国推行改革的力度不尽相同,有的国家倾向于实施分步的、渐进式的改革,有的国家倾向于实施剧烈的、颠覆性的改革。举例来说,美、英等多数发达国家的税制结构变迁,均属渐变型;日本则是发达国家中税制结构剧变的典型。由于开放较晚,日本直至19世纪末期仍沿袭着封建社会体制下以地租等原始直接税为主的税制结构,尔后在明治政府在以松方正义为中心的官僚主导下,大范围引进西方现代税收制度,在极短的时间内从原始税制体系大步迈入现代税制体系,属于典型的剧变型税制结构变迁。

第二步,根据税收收入结构的变迁特点,可以将税制结构变迁分为“集中型”、“平稳型”和“发散型”。集中型是指,税收收入总体朝一个方向变化,使得某一税系或税类的收入集中程度上升;平稳型是指,税收收入的波动方向不明确,没有呈现出朝着某一确定方向的累积效果,使得各税系或税类的相对地位变化不大;发散型是指,随时间推进,税收收入波动的累积趋势朝多个方向发展,使得各类税收收入由相对集中变得相对发散。

由此，税制结构变迁历程可以分为六种类型（如表 3-1 所示）。

表 3-1：税制结构变迁历程的类型

组合结构 收入结构	剧变型	渐变型
集中型	剧变-集中型	渐变-集中型
平稳型	剧变-平稳型	渐变-平稳型
发散型	剧变-发散型	渐变-发散型

3.1.2 税制结构变迁历程的量化

在进行基本的统计分析时，一般以各类税收收入比重在不同年度的变化状况来描述税制结构变迁历程，其数学表达式为：

$$T_{i,t} \quad i \in (T_{1,t}, T_{2,t} \dots, T_{n,t})$$

$$\Delta T_{i,t} = T_{i,t} - T_{i,t-1} \quad (i = 1, 2, \dots, n; t = 1, 2, \dots, p) \quad (1)$$

$$\Delta T_i^p = T_p - T_{i,1} = \sum_{t=1}^p \Delta T_{i,t} \quad (i = 1, 2, \dots, n; t = 1, 2, \dots, p) \quad (2)$$

其中， $T_{i,t}$ 代表第 i 种税收在 t 时期占税收收入的比重， $\Delta T_{i,t}$ 是第 i 种税收在 t 期与上一期收入比重变化值（上式（1））。如果税制结构变迁历程的考察区间为第 1 期到第 p 期， ΔT_i^p 即是第 i 种税收在整个考察期内的收入比重变化值（上式（2））。

进一步地，还需要判断税制结构是否发生了模式转换。本文使用比值作为衡量税制结构模式的标志值¹，若相应比值若跨越了标志值区间，则认为该税制结构由一种模式变迁为另一种模式。比如，若间接税/直接税比值由大于等于 1.5，变为小于等于 1/1.5（或变为直接税/间接税比值大于等于 1.5），那么税制结构则由以间接税为主体，变迁为以直接税为主体，以此类推，不再赘述。

除此之外，还可以使用 HP 流动指数衡量税制结构变迁的数量特征。税收变动指标也即 HP 流动指数（Hymer Pashigian's mobility index），由 Ashworth 和 Heyndels（2002）在借鉴 Hymer 和 Pashigian（1962）构造的市场占有率流动性指

¹ 详见本文 1.2.4 的相关说明。

标的基础上提出,用以衡量税制结构的波动程度。假设税制中存在 n 种税收,在 p 年的税制结构 T_p 为:

$$T_p = (T_{1,p}, T_{2,p}, T_{3,p}, \dots, T_{n,p})$$

其中, $T_{q,p}$ 为税种 q 在第 p 年所占税收总收入的比重,且有:

$$0 \leq T_{q,p} \leq 1, q=1,2,3,\dots,n, \text{ 且 } \sum_{q=1}^n T_{q,p} = 1$$

税收变动指数可以表示为:

$$\Delta T_p = \sum_{q=1}^n |T_{q,p} - T_{q,p-1}|, 0 \leq \Delta T_p \leq 2$$

根据上式,可以测算出税制结构的年度变化趋势。两个极值的情况是:如果税制结构在第 p 年与第 $p-1$ 年间完全没有变化,则该指数取值为 0;如果税制结构出现颠覆性变动, $p-1$ 年征收的税种在 p 年全部停征、 p 年全部开征新税种,则该指数取最大值 2。

计算并比较各年度的 HP 指数,可以观察税制结构波动程度的变化趋势。但需要注意,HP 指数只能衡量波动程度,不能体现税制结构变迁的方向。因此,HP 指数只能作为税制结构变迁的一个替代指标应用在实证研究中。

3.2 税制结构变迁成因:双重约束理论

一国税制结构,从税收组合结构的选择到税收收入结构的形成,均受制于经济社会条件的客观制约,并体现出政府的主观价值取向。

3.2.1 税制结构变迁的客观制约

制约税制结构变迁的客观因素,主要为经济因素、税收征管因素、社会文化因素以及国际化因素四个方面。

3.2.1.1 经济因素

(1) 经济发展水平¹在税制结构变迁的诸多客观制约因素中居于基础性地位,

¹ 经济发展水平的衡量有总量与人均两种标准。一般而言,相比于总量指标,人均指标排除了人口基数的

它既可以改变税源基础，也可以影响税收的外部环境，从而引致税制结构变迁。

第一，经济发展水平决定客观税源基础。经济发展水平直接影响生产要素以及总产出的规模，较发达的经济体，生产要素存量较多、支出流量与收入流量丰富，这往往意味着较高的居民收入水平、企业利润水平以及较多的财富积累，它们为所得税和财产税提供了宽广的税基，因而在经济发展水平较高的国家和地区，多见直接税尤其是所得税成为主体的税制结构模式。现有研究表明，不同发展水平的经济体其税制结构往往呈现规律性差异，简单说就是所得税比重与经济发展水平呈正相关关系，而货劳税比重与经济发展水平呈负相关关系。比如，2010 年人均 GNI 水平在 5000-10000 美元之间的国家，所得税收入占税收收入比重的平均值为 31.12%，而人均 GNI 水平超过 50000 美元的国家，所得税收入比重高达 57.93%¹。这种规律性差异，证明了经济发展水平对税制结构的基础性影响。

第二，经济发展水平会对一国税收环境产生重要影响。较高的经济发展水平，通常意味着较高的城市化水平、较成熟的金融交易系统、较小地下经济规模、较高的信息技术水平和管理效率，而这些因素构成了税收的外部环境，同时还制约着税收征管能力的提升，从而影响税制结构变迁。

(2) 产业结构改变税源结构。一国有了相关产业，才能有相关税源；有了相关税源，才能根据税源情况开征相应税种，并取得一定水平的收入。因此，一国产业结构直接影响着税种设置以及相对收入地位。当然，产业结构与经济发展水平也息息相关，越发达的经济体，一般第三产业比重越高；越不发达的经济体，一般第一产业比重越高（详见表 3-2）。

表 3-2：不同经济发展水平国家的产业结构（%）

项目 国家	第一产业增加值比重		第二产业增加值比重		第三产业增加值比重	
	2000 年	2010 年	2000 年	2010 年	2000 年	2010 年
低收入国家	33.9	25.7	20.8	24.4	45.2	49.9
中低收入国家	20.1	15.5	33.5	31.3	46.4	52.8
中高收入国家	9.0	7.8	36.1	36.3	55.0	57.0

影响，能够更为准确的反应一国居民生活水平的实际情况，是衡量经济发展水平更为合意的标准，通常有人均 GDP、人均 GNP 及人均 GNI 三种指标。

¹ 朱志刚. 我国税制结构：影响因素分析与优化路径选择[M].北京：中国税务出版社，2014（1）：62-64.

高收入国家	1.9	1.5	27.7	25.1	70.5	73.4
-------	-----	-----	------	------	------	------

数据来源：国家统计局《国际统计年鉴 2012》。

(3) 通货膨胀也会改变税源结构。一方面，由于纳税义务发生时点与缴税时点存在时间差，严重的通货膨胀会造成税基侵蚀，使政府征得的税收收入贬值，通常时间差越长的税收（比如所得税等直接税）受侵蚀越严重，时间差较短的税种（比如货劳税等间接税）受侵蚀较轻。另一方面，在未实行税收指数化时，税率为超额累进的税收（比如所得税等直接税），其税源会随通货膨胀发生税率级次爬升，相比于实行比例税率的税收（比如货劳税等间接税）收入波动幅度更大。从而，由于对不同税源的敏感程度不同，通货膨胀会影响税制结构变迁。

3.2.1.2 税收征管因素

税收征管水平会极大地影响税制运行的有效性，从而影响税制结构。一般而言，货劳税等间接税的征收管理比较简单，征收成本较低；而所得税需要全面监控纳税人的各项收入，尤其个人所得税监管难度相对较高、征管成本大。

在各国实践中，税收征管能力已经成为束缚税制改革和税制结构优化的主要因素。一些转型经济国家，囿于较弱的征管水平，税制设计的目标与实际运行效果之间存在巨大差异。尤其在通货膨胀的情况下，只有通过不断地提高税率和开征新税种，才能达到增加收入的目的。这是因为，税收征管水平直接受制于一国的经济发展水平，在税收征管方面进行突破的难度往往非常大。因此，选择以间接税为主体税种的国家，大多都是税收管理能力、技术水平相对落后的国家。而征管水平较高的国家在金融管理、会计核算、税收征管上都比较先进，能够在技术上保障以所得税作为税收主体的制度体系。

3.2.1.3 社会文化因素

社会文化传统从纳税人意识、征税历史等方面影响着一国税制结构变迁。一般认为，纳税人意识的较早形成，是多数西方国家税制结构向直接税（所得税）顺利变迁的重要条件。“无代表、不纳税”，绝大多数人都能够依法自觉地申报收入，而偷逃税行为则为社会所不齿。相较而言，法国和意大利的许多公民有反国家主义的价值观，因此逃避个人所得税的做法屡见不鲜，这导致两国的税收比较

依赖间接税¹。盖伊·彼得斯（1980）的研究发现，工业化民主国家中存在稳定的税收集群模式，即使经济政治形势发生了变化，各个集群依然能够维持，而这种集群是可以由文化因素来解释的。

征税历史也对税制结构有较大影响。“旧税就是好税”是西方的一句谚语，说的就是历史习惯在税制结构演变中的重要作用。布坎南曾经说过：在同样的税收制度下，用旧税筹资的机会成本，大大低于以课征新税筹资的机会成本。也就是说，维持原有税收比税收改革的成本要低得多。比如在英美国家，财产税作为地方政府财源是一种传统，这也使得这些国家相较于他国更依赖财产税。

3.2.1.4 国际化因素

世界经济一体化同时带来了税收的国际化，并构成了税制结构形成的外部制约要件，使得税制结构不再仅仅是本国经济因素的函数，一国在选择税制结构时，越来越受到他国因素的牵制。第一，世界各国税制结构有趋同倾向，比如，20世纪80年代兴起的所得税减税浪潮，几乎席卷所有西方经济体，同时消费税受到倚重，最明显的表现就是增值税在全球的迅速扩张。这是由于消费比收入更缺乏流动性，为了吸引和留住税基，各国对具备较强避税能力的要素课税更加谨慎，而不符合世界发展潮流的税制结构难以得到青睐。第二，国际税收竞争愈演愈烈，各国必须努力避免因税制因素使国家或企业在国际竞争中处于不利地位。比如，为避免阻碍本国经济主体参与国际贸易，近50年来各国平均关税水平迅速下降，现在很难再有任何一个国家独自施行较高的关税了。此外，这种制约在资本课税上体现得更加明显。由于资本的流动性极强，对其课税会导致资本外逃，所以许多国家不得不放弃对流动资本征税或者征收税率极低的税，然而这对社会公平可能会产生极大的损害。皮凯蒂在《21世纪资本论》中系统论述了资本对恶化收入分配差距的巨大作用，并提出一项“几乎是唯一可能”的解决方案：征收统一税率的全球资本税。皮凯蒂的这一论断也侧面印证了世界经济一体化对税制结构的重要影响。

也许在当今社会，我们很不愿看到公平收入分配的目标在与财政收入目标和

¹ [美]盖伊·彼得斯著、郭为桂、黄宁莺译：《税收政治学：一种比较的视角》，南京：江苏人民出版社、凤凰出版传媒集团，第6页。

经济稳定增长目标的权衡中落败，但是在世界经济一体化的背景下，恐怕传统的促进收入分配公平的税收武器发挥功效的难度越来越大，即使增加对所得的课税，也未必收到预期效果。比如 2012 年法国宣布对年收入超过 100 万欧元的个人征收税率为 75% 的所得税，导致众多富人外逃，此后法国不得不取消了这项改革。我们不难得出这样的结论：世界经济一体化是世界各国税制结构出现“重返间接税”趋向的重要原因之一。由于收入流量的流动性强于支出流量，在世界经济一体化的背景下，各国不得不降低对所得的课税、增加对消费的课税，形成了间接税比重较以往更高的税制结构。

3.2.2 税制结构变迁的主观取向

作为政府调节经济的重要工具，税制结构的选择具有明确的主观取向：不同类型的政府在不同的经济发展阶段和社会文化背景下，会倾向于选择某种税制结构类型，以匹配其执政目标。通常，政府希望通过税收实现的目标主要集中于收入筹集、经济发展、社会公平三大层面，这之中又可分为基础目标与职能目标两个层次：收入筹集是基础目标，是一国政府无论处在何种经济社会环境中都必须实现的目标；经济发展和社会公平则属于职能目标，可能会随一国政治经济环境的变化而侧重于某个方面。

3.2.2.1 基础目标：筹集财政收入

财政收入是政府从事一切活动的物质前提，直接影响行政运转和职能发挥。因此在选择税制结构时，政府首先要考虑财政收入的筹集问题。

政府收入约束对税制结构选择与形成的影响需从三个层面理解。第一，公共支出规模决定着政府收入水平，准确地说是决定着大口径的宏观税负水平。市场经济条件下，政府财政主要供给纠正市场失灵的公共产品与服务，财政支出的规模与结构源自私人部门对公共品的需求。因而税收并不是独立的，而是依赖于财政支出对税收收入的要求，通常都须“以支定收”。第二，政府的预算收入结构决定着税收收入水平。财政收入的主要形式有税收、公债以及各项收费，在现代市场经济国家中，税收一般是财政收入的最主要来源，但在许多国家中也存在庞大的非税收入体系。税收收入占财政收入的比重高，所需的税收收入水平自然也

高；税收收入占财政收入的比重小，税收收入水平便小。如果一国的主要收入来源不是税收收入，那么该国政府各项职能的实现也不必然与税制结构挂钩，这就可能会对税制结构的选择与形成造成影响。第三，税收收入水平决定着税制结构的安排。当税收收入水平一定时，如何配置税种、设置税制要素以达成这一特定收入目标，便是税制结构安排首要考虑的内容。一般来说，政府会选择税源丰富、征税效率较高的一到三个税种作为主体税种，以保证足额征收。

3.2.2.2 职能目标：效率与公平的权衡

(1) 效率目标：经济稳定增长

经济稳定增长是人类社会发展的客观需要，是无论发达国家还是发展中国家政府都着力实现的目标。首先从经济增长的角度看，理论认为税收会不可避免地对经济产生扭曲作用，进而影响经济的有效运行，因而以经济稳定增长为目标的税制结构设计，要努力降低对经济效率的扭曲，提高财产税、货劳税等更具税收中性的税收收入比重，降低所得税这类扭曲性较大的税收比重。实践中，有助于拉动投资、消费和出口的税制结构也被认为与经济稳定增长目标相契合。为了促进投资，各国普遍对资本采用低税政策；为了减少税收的扭曲作用，在货物劳务税的设计中坚持中性原则；为了增加出口，往往实行出口退免税政策以降低出口环节税收。这些倾向性政策，都会对税制结构产生重要影响。

再从经济稳定的角度看，税制结构与经济基础的兼容度对宏观经济波动颇有影响。一方面，若税收收入持续刚性增长，在经济稳健增长时具有汲取私人部门流动性、抑制经济过热的功能；但当经济进入下行通道，税收收入的刚性增长则会使得经济进一步收缩，强化经济周期向下运行的惯性，不利于经济复苏。另一方面，若税制结构的收入弹性太小，虽在经济处于低谷时不会恶化经济周期，但在经济趋热时，会失去熨平经济过度膨胀的反周期机制。因此，为实现经济的稳定增长，应选择收入弹性良好的税制结构，在经济过热时税收超经济增长，抑制经济的膨胀性扩张；在经济下行时税收超经济递减，抑制经济的急剧下滑，促使经济尽快步入复苏轨道。而一般认为，所得税比重较高的税制结构，收入弹性较高，有利于发挥“自动稳定器”功能。

(2) 公平目标：收入分配调节

税收是政府调节收入分配的主要手段，它可以在初次分配、再分配乃至三次分配环节中通过多个税种发挥作用¹。在初次分配中，可以通过生产税调节级差收入，通过流转税调节各类商品和服务的相对价格，从而调节各个经济主体的要素分配；在二次分配中，可以通过企业所得税调节企业利润水平，通过个人所得税调节个人收入水平，通过财产税调节财富存量 and 代际间收入差距，缓解贫富差距过大的情况；在三次分配中，还可以通过一系列税收激励，如所得税的社会捐赠费用支出的税前列支以及流转税优惠，驱使财富流向三次分配领域，促进社会公平。因而，一个以收入公平为目标的税制结构通常有如下特点：以直接税为主体，尤其是所得税比重较高，其中个人所得税地位重要，并配以各类财产税，如不动产税、遗产税等。

3.2.2.3 目标之间的权衡

政府对上述目标的权衡与取舍包含一定的主观倾向性。一方面，这种主观取向可能是基于经济发展阶段，以及社会面临的矛盾性问题做出的抉择。比如，失业率高企、经济活力较低的国家往往倾向于降低对劳动和所得的课税，而贫富差距较大、社会发展较不均衡的国家往往倾向于提高所得税的累进程度以调节收入再分配。另一方面，这种主观取向可能是由政府或相关利益集团的个体特质导致的。在同等条件下，可以预期左翼政党如果当政，会采取更加累进的税种，右翼政党将会采取更加累退的税种。比如 20 世纪 80 年代末期，法国社会党推行了一种更加累进的税制，而瑞典则在社会民主党的影响下更加依赖间接税。又如在美国，那些代表劳工、农业、商业、教育、健康等领域的利益集团是要求调整税收政策的主要动力，其利益诉求对税制结构变动有重要影响。

3.2.3 双重约束影响税制结构变迁的路径

客观制约因素对税制结构变迁的影响，主要通过两条路径实现，第一，改变税源基础；第二，影响征管效率。客观因素对征管效率的影响，又可以分为两个方面，第一，提高决定征管效率的信息技术水平；第二，改善影响征管效率的社会环境。

¹ 当然，一般认为，初次分配要讲求效率，二次分配注重公平。

$$Y = f(K, L, A)$$

其中， K 为物质资本， L 为人力资本， A 为全要素生产率或技术进步率。进一步地，由于生产函数一般为柯布-道格拉斯型，对等式两侧取对数，还可得到如下线性关系：

$$G_Y = \alpha G_L + \beta G_K + G_A$$

其中， G_Y 是经济增长率，一般用实际 GDP 增长率衡量； G_L 和 G_K 分别是劳动和资本这两种要素投入的增长率； G_A 为技术进步增长率。研究税制的经济增长效应时，通常将税收分为三类：劳动税、资本税和消费税。劳动税和资本税对应本文税类层次中的所得税，消费税对应本文税类层次中的货劳税和进出口税。具体来讲，对劳动课税的改变会直接影响劳动力投入（ α 或 G_L ），还可能对资本投入（ β 或 G_K ）有间接影响；对资本课税的改变会直接影响资本投入，还可能对劳动力投入有间接影响；消费税虽不直接课征于劳动或资本，但对劳动力和资本投入均有影响。此外，这三种税收还能够通过影响研发活动，从而影响技术进步率 G_A 。

3.3.1.1 劳动税变化影响经济效率的机理

1. 直接影响劳动力投入。增加劳动税会扭曲劳动者的工作-闲暇决策，从而影响劳动力供给，这种影响既可能表现为收入效应，也可能表现为替代效应，因而劳动税对劳动力供给的确切影响要视劳动力供给函数形式决定 (Prammer, 2011; Bocconi University, 2011)。此处考虑两种劳动力供给曲线：向右上方倾斜的 S_1 ，以及先向右上方倾斜、再向左上方倾斜的 \cap 型供给曲线 S_2 (见图 3-5)。

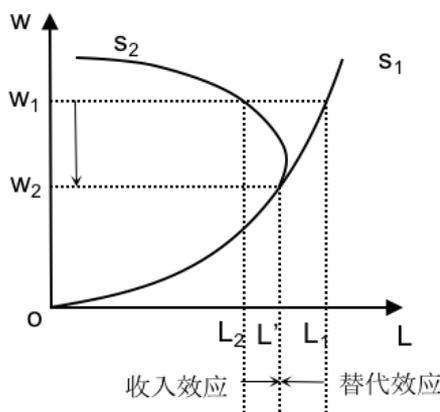


图 3-5：增加劳动税对劳动供给的替代效应及收入效应

假设存在两位劳动者 1 与 2。当工资率为 w_1 时，劳动者 1 愿意提供的劳动

量为 L_1 ，劳动者 2 愿意提供的劳动量为 L_2 。增加劳动税使得实际工资率由 w_1 变动至 w_2 ，此时：劳动者 1 因工资降低选择更多的闲暇时间，从而他提供的劳动量由 L_1 降至 L' ；劳动者 2 为保证收入不变，选择增加工作量，从而他提供的劳动量由 L_2 提升至 L' 。前者为增加劳动税对劳动供给的替代效应，后者为收入效应。若在一个群体中，劳动力供给曲线以 s_1 型为主，则增加劳动税会减少劳动供给；若劳动力供给曲线以 s_2 型为主，则增加劳动税会增加劳动供给。并且，劳动力供给对劳动税的敏感程度也要视供给曲线弹性而定，弹性越大对劳动税越敏感，反之亦然。

2. 间接影响资本投入和技术进步。第一，增加劳动税可能会间接地减少资本投入。这是因为，增加劳动税会增加企业的用人负担、降低劳动力需求，企业倾向于以更多的资本替代劳动，久之会使资本边际产量下降，进而导致投资递减（Bentolila, 2000）。同时，劳动力需求下降与投资递减两相叠加，会使失业率上升，同样有碍经济增长。第二，增加劳动税可能会间接地有碍技术进步。创新往往由创业活动带来，而在个人所得税普遍实行超额累进制的情况下，自我雇佣可能比被雇佣所需缴纳的个人所得税更多，这会影响创业活动的物质资本和人力资本投入，因而不利于技术进步率的提高（Myles, 2009）。这种负面效应虽然在一定程度上可以被支持创新创业的一系列税收优惠措施冲抵，但考虑到个人所得税的累进性，一般化的损失补偿通常不足以弥补创业的预期税收损失。从而，增加劳动税可能会因影响技术进步从而不利于经济的长期增长。

3.3.1.2 资本税变化影响经济效率的机理

1. 直接影响资本投入。（1）增加资本税会降低投资均衡水平。一般认为，投资需求是利率和储蓄供给¹的函数，供给曲线与需求曲线的交点为利率和投资的初始均衡状态。如图 3-6（A）所示，供给曲线 S 与投资需求曲线 I 相交于点 E ，对应的投资规模为 I_1 。此时增加资本税，相当于在投资收益和储蓄收益之间打入一个税收楔子 AE' ，使得投资的均衡水平下降为 I_2 。随着时间累积，经济运行中的资本存量会持续下降至影响经济发展的程度。（2）增加资本税会降低投资预期

¹ 此处隐含假定是，只有资本品能够用来储蓄，因而储蓄是资本投入的主要来源。

收益，从而扭曲企业及个人的投资决策。如图 3-6 (B) 所示，假设某市场主体面临两种行为选择：投资 (K) 与消费 (C)¹。其原始预算约束为 AB，与无差异曲线 U_1 相交于 a 点。当资本税增加时，相当于投资 (K) 的“价格”上升，预算约束线内旋至 AB' ，效用降低，无差异曲线为 U_2 ，两者交点为 b。可见，增加资本税使得市场行为主体对投资量的选择由 K_1 降低至 K_2 。通过绘制补偿预算线 DE，可以进一步地把这种变化拆分为收入效应和替代效应。收入效应取决于资本税额的高低，资本税额越高，平行线 DE 与 AB 间的距离越大，收入效应越高；替代效应取决于投资行为与消费行为的替代弹性，弹性越大，替代效应越高。总之，无论从投资的供求平衡看，还是从市场行为主体的决策看，增加资本税会降低资本投入，从而影响经济增长。

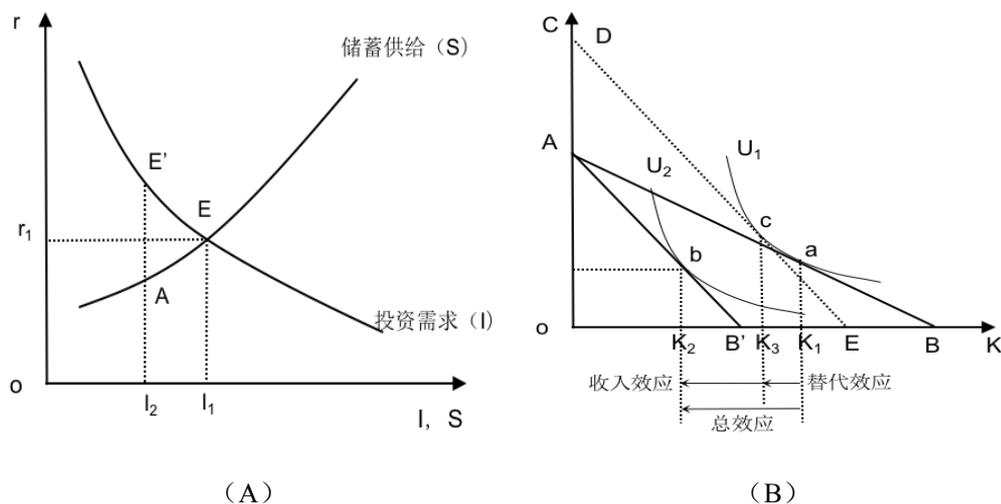


图 3-6: 增加资本税对资本投入的影响

2. 间接影响技术进步。资本税影响技术进步的传导机理是，因为资本利得税的征收原则导致它可能会阻碍资本的有效配置，从而不利于资本流向创新行业和创新型企业。出于节约征收成本、便利征纳双方的考虑，资本利得税通常按照收付实现制而非权责发生制征收。这就使得一些企业或个人消极持有资产，延迟资产变现及重新配置的时间，限制了小企业、创新性企业的进入与创新行业的发展。

3.3.1.3 消费税变化影响经济效率的机理

1. 影响劳动力投入。消费税课税对象虽然是货物与劳务的流转额，但从税负

¹ 如果考虑跨期行为，还可能是投资与储蓄之间的决策。

归宿的角度看,由于其税负的最终承担者仍是消费商品的劳动者,因而征收消费税实际上等于降低了劳动者的预算约束,在这个意义上,消费税与所得税是等价的¹。仍然考虑图 3-5 的两种劳动力供给函数,增加消费税对劳动力供给的效应同样表现为收入效应和替代效应,因而与劳动税类似,货劳税对劳动投入的实际影响也要视两种效应之间的关系而定。

2.影响资本投入。(1)从投资均衡水平看,由于所得=消费+储蓄,因而一般消费税(或者对投资品免税的增值税)等价于对储蓄免税(免资本税)的所得税,可以使用分析资本税的图 3-6。在图 3-6(A)中,税收楔子不复存在,资本的供求均衡点保持不变,因此不影响资本的长期投入。(2)从个人的消费-投资决策看,增加消费税相当于把图 3-6(B)中的横、纵坐标对调,消费的相对“价格”上升,效用降低、预算约束线内旋,当替代效应大于收入效应时,个体选择的投资量可能会高于征收货劳税前的投资量,因此,消费税相当于让人们更多地将资金投入不征税的投资,从而有助于经济增长。

3.影响技术进步。特别消费税在矫正负外部性的同时,可能有利于技术进步。以新能源技术等为代表的环保科技,已成为当前全世界技术创新的重要着力点。环境税一般被认为是特别消费税,以欧盟碳税为例,按每单位污染排放征收,有助于激励排放者通过新技术手段减少污染,从而降低排放成本。燃油税也被认为是环境保护类税收的一种²,通过增加传统高污染能源的使用成本,增加全社会对低污染新能源的消费倾向,从而激励新能源技术的研发活动。上世纪 90 年代,关于环境税“双重红利”的讨论不绝于耳,支持者认为征收环境税不仅可以纠正市场扭曲、提高技术进步率,还可以冲抵一部分劳动税,从而减轻劳动税对经济效率的扭曲。总之,特别消费税可能通过促进技术进步来影响经济增长。

综上所述,理论上劳动税和资本税(所得税)³对经济效率的扭曲程度较大,

¹ [美]约瑟夫·E·斯蒂格里茨. 公共部门经济学[M]. 中国人民大学出版社, 2005(1), pp.422-424.

² 在 OECD 的税收统计中,将中国的燃油税归入环境类税收,从而中国环境类税收比重达到税收总收入的 7%左右。

³ 此处所指资本税不含财产税(财产转让税及财产持有税)。理论研究表明财产税对劳动供给、人力资本积累以及技术进步的扭曲效应很小,与经济增长可能还存在同向变动的关系。由于财产税在现代税制结构中收入的相对比重较小,尤其在金砖国家中地位更弱,因此在本部分暂不作讨论。

相对不利于经济增长；消费税（货劳税和进出口税）的扭曲作用小，相对有利于经济增长。从而，直接税（所得税）比重更高的税制结构可能有损经济效率，间接税（货劳税和进出口税）比重更高的税制结构可能促进经济效率；提高所得税比重、降低货劳税比重的税制结构变迁过程，可能伴随着对经济效率的损害，反之亦然。当然，具体的影响程度因时因地而异，应进行实证研究加以检验。

3.3.2 税制结构变迁对收入分配的影响机理¹

税收是调节居民收入分配的重要手段。某项税收对居民收入分配的调节作用取决于该税种的累退累进性与平均有效税率。税收的累退累进性反映的税收收入在不同收入群体之间的集中程度，税率随收入上升而提高的税收为累进性税收，反之则为累退性税收，而这里所指的税率为平均有效税率，也即相关税种税负对收入的比率，非法定税率。一个税种对收入分配的调节作用与该税种的累退累进性以及该税种的平均有效税率均呈正比。

不同种类税收的累进（退）程度差异很大。（1）直接税一般是累进的。第一，所得税整体具有累进性。其中，个人所得税税率施行超额累进制，税制呈现明显的累进性，因而有助于缩小收入分配差距。企业所得税以比例税率为主，由于税负转嫁不透明，累进（退）性不易确定。第二，财产税也有一定的累进性。财产税虽然也以比例税率为主，但由于高收入者持有财产比重高于低收入者，财产转让行为也比较频繁，高收入者通常比低收入者负担更高额的财产税，因此也是累进的。（2）间接税一般是累退的。首先，货劳税整体是累退的。一般货劳税法定税率以单一比例税率为主，但它的课税基础是消费支出而非收入。由于边际消费倾向递减规律的存在，消费支出占总收入的比例往往随着收入的上升而降低，平均税率也随着收入的上升而降低，因此一般货劳税通常为累退性税收。特殊货劳税的法定税率虽也为比例的，但对不同种类商品适用不同的税率，比如为奢侈品设置较高税率，累退性弱于一般货劳税。第二，进出口税也有累退性。出口关税

¹ 经济学研究中的收入分配，既包含要素收入分配，指收入在各生产要素之间的分配情况；也包含居民收入分配，指收入在不同居民群体之间的分配情况。本文所述的收入分配概念，指居民收入分配。

的实际承担者为国外居民，不予考虑；进口关税的实际承担者为本国居民，施行比例税率，但是不同商品的法定税率有别，累退性也弱于一般货劳税。

一个税种收入再分配效应的大小不仅取决于其累退累进性，而且取决于平均税率。平均有效税率受两个因素影响，一为税基，二为法定税率。税基越大、法定税率越高，某种税的收入规模越高、税负越高，平均有效税率就可能越高。因而，平均有效税率与该税种的收入规模高度相关。因此，税制结构中直接税（所得税、财产税）比重越高，税制整体就越有利于缩小居民收入分配差距；间接税（货劳税、进出口税）比重越高，税制整体就越倾向于扩大居民收入分配差距。

综上所述，提高一个税制对收入分配的调节力度，既可以通过提高直接税比重、降低间接税比重来实现，也可以通过提高直接税的累进性、降低间接税的累退性来实现。税制结构对居民收入分配的作用机制，如图 3-7 所示。

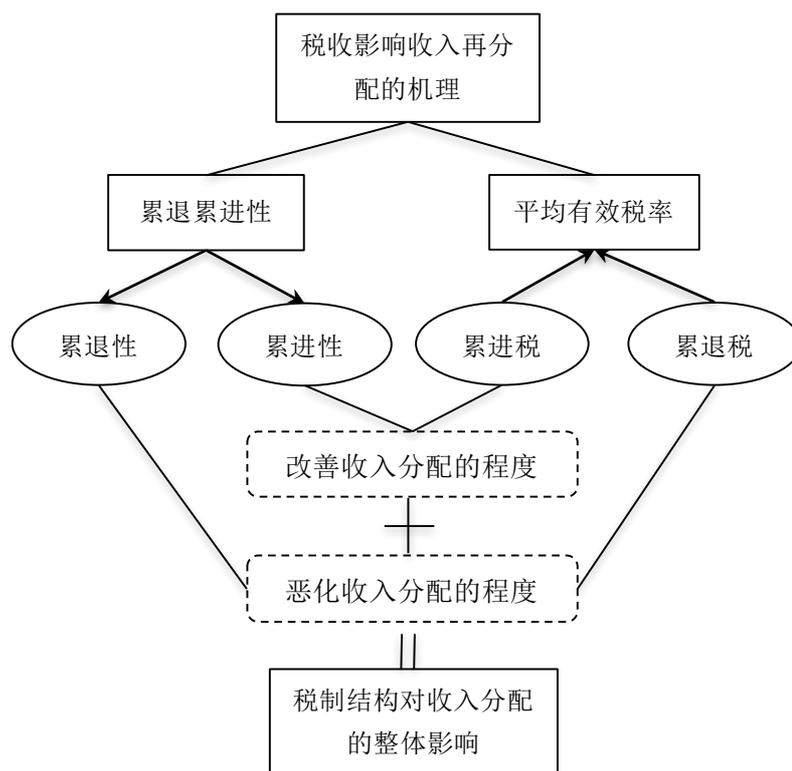


图 3-7：税制结构影响收入分配的机理

税收对收入分配的影响，可以用征税前和征税后基尼系数的差值来衡量。基尼系数是根据劳伦茨曲线所定义的判断收入分配公平程度的指标，最大为 1，最小等于 0，前者表示居民之间的收入分配绝对不平均，即 100%的收入被一个单

位的人全部占有了；而后者则表示居民之间的收入分配绝对平均，即人与人之间收入完全平等。基尼系数越小收入分配越平均，基尼系数越大收入分配不平均。国际上通常把 0.4 作为贫富差距的警戒线，大于这一数值容易出现社会动荡。

测量税收的收入再分配效应最常用的指标是 Musgrave and Thin (1949) 提出的 MT 指数，该指数等于税前基尼系数和税收基尼系数的差值，用公式表示如下：

$$MT=G_x-G_y$$

其中，MT 为 Musgrave 和 Thin 指数，衡量的是税收的收入再分配效应，G 为基尼系数，X 和 Y 分别表示税前和税后收入。因此，若 MT 为正值，则税收能够改善收入分配；若 MT 为负值，则税收使收入分配状况恶化。

Kakwani (1977a) 指出 MT 指数衡量的只是税收的再分配效应，而没有体现出税收的累进程度，认为税收的累进程度与税率共同决定了税收的再分配效应，因此对 MT 指数进行了进一步的分解：

$$MT=Pt/(1-t)=(C_T-G_x)t/(1-t)$$

其中 t 为平均税率，P 表示为 Kakwani (1977b) 提出的税收累进性指数，用于衡量税收的累进性。C_T 表示税收集中率，指相对收入而言，税收负担在不同收入群体之间分布的一个衡量指标¹。G_x 表示税前基尼系数，其中 P=C_T-G_x。Kakwani (1977a) 的这种拆分方法使得我们可以对不同规模税收的收入分配效应进行比较。

¹ 税收集中率的详情可见 Kakwani (1977b)。

4 金砖国家税制结构变迁的历史考察¹

4.1 金砖国家现行税制结构比较

4.1.1 税收组合结构比较

目前，金砖国家普遍征收所得税、财产税、货劳税和进出口税，基本均建立了符合市场经济体制的现代税制体系。各国现行税收组合结构如表 4-1 所示。

(1) 所得税方面，各国均征收个人所得税与企业所得税，除巴西外的其他四国未将社会保障缴费纳入税收²；(2) 财产税方面，各国均征收不动产税，但在遗产与赠与税、资源税的处理上差异较大；(3) 货劳税方面，各国均征收增值税和特别消费税，但印度增值税尚未完成转型；(4) 进出口税方面，俄罗斯仍征收出口关税，其他国家则以保护性的进口关税为主，基本不征出口关税。此外，金砖国家设立的其他类税收名目繁多，税收组合结构整体比较复杂。

表 4-1：金砖国家现行税制结构-税收组合结构*

税系	税类	税种	巴西	中国	印度	俄罗斯	南非	
直接税	所得税	个人所得税	Y	Y	Y	Y	Y	
		社会保障税	Y	N	N	N	N	
		企业所得税	Y	Y	Y	Y	Y	
		其他所得税	N	N	N	统一认定 收入税	股息红利 税	
	财产税	不动产税	Y	Y	Y	Y	Y	
		遗产与赠与税	Y	房产赠与	Y	赠与税	Y	
		资源税	N	Y	N	Y	N	
	其他直接税		车辆税等	土地使用 税、土地 增值税、 耕地占用 税等	土地收入 税、酒店 收入税、 支出税等	印花税等	印花税等	
	间接	货劳税	增值税	商品流通税	Y	销售税	Y	Y

¹ 本文以金砖各国英文名称首字母为序依次论述，即：巴西（Brazil）、中国（China）、印度（India）、俄罗斯（Russia）、南非（South Africa）。

² 俄罗斯曾于 2001 年将社会保障缴费改为征收“统一社会税”，费改税后曾连年降低税率以减轻企业负担，但随着老龄化问题的日益严峻，于 2011 年起又从税收中剔除，并重新大幅提高了缴费比率。

税		特别消费税	Y	Y	Y	Y	Y
		其他货劳税	金融交易税 等若干	营业税、 烟叶税、 车购税等	服务税	N	燃油税
		进出口税	Y	Y	Y	Y (含出口 关税)	Y
		其他间接税	燃油税等若 干	城市维护 建设税	运输税、 购买甘蔗 税等	博彩生意 税、运输 税	电税等若 干

*: 本表以字母 Y、N 表示是否征收该税种, Y (YES) 为是, N (NO) 为否。

资料来源: 根据各国税法及统计数据整理。

4.1.2 税收收入结构比较

图 4-1 展示了五国目前税系、税类收入的基本情况。(1) 从税系看, 中国、俄罗斯和南非三国为直接税与间接税并重的“双主体”模式, 其中中国和俄罗斯间接税地位明显更高, 而南非直接税地位明显更高; 巴西和印度的税制结构则以间接税为主体。(2) 从税类看, 只有南非属于所得税与货劳税并重的“双主体”结构, 巴西、中国和印度均以货劳税为主、所得税为辅, 俄罗斯则呈现“多主体”特点。

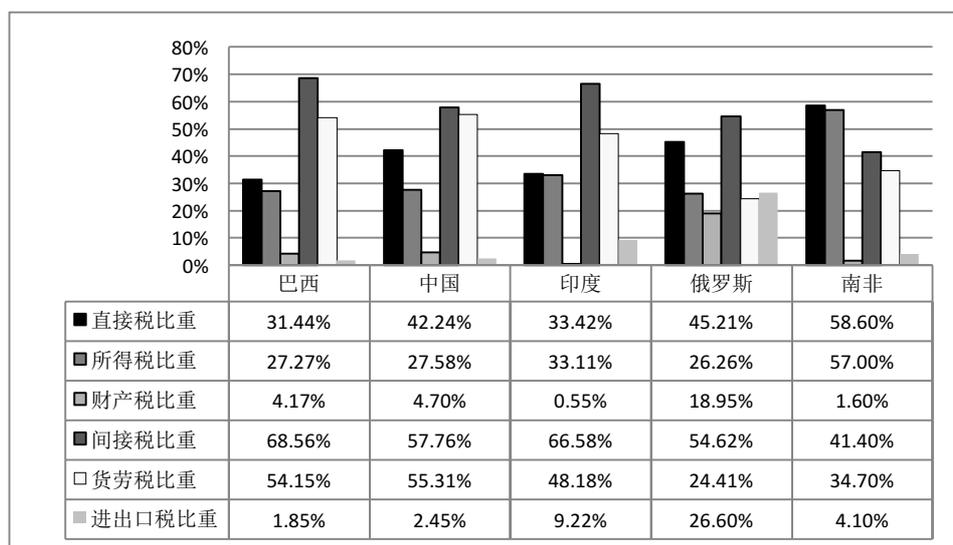


图 4-1: 金砖四国现行税制结构-税收收入结构

数据来源: 巴西国家地理与统计局 (2009), 《中国统计年鉴 (2015)》, 俄罗斯联邦统计局, 南非财政部、税收服务局 (SARS) 2015 年联合出版的 2015Tax Statistics, 印度财政统计年鉴 2014-2015。

税类结构中, 我们又尤其关注所得税与货劳税的相对地位, 这也是发展中国

家与发达国家税制结构的主要区别（见表 4-2）。金砖国家所得税构成呈现两种类型：南非和俄罗斯个人所得税地位更高，巴西、中国、印度企业所得税地位更高。货劳税构成也呈现两种类型：巴西和俄罗斯主要由增值税构成，中国、印度¹和南非货劳税收入则来源于两个以上主要税种。

表 4-2：四国主要税种收入占税收收入比重

国家	所得税主要税种比重	货劳税主要税种比重
巴西	个人所得税和企业所得税（22.22%）	增值税 ² （51.9%）
	净利润的社会缴费（5.05%）	
中国	企业所得税（21.22%）	增值税（26.58%）
	个人所得税（6.53%）	营业税（15.32%）
印度	个人所得税（11.85%）	销售税（24.78%）
	企业所得税（20.64%）	消费税（14.54%）
俄罗斯	个人所得税（13.16%）	增值税（15.92%）
	企业所得税（11.57%）	
南非	个人所得税（35.9%）	增值税（26.5%）
	企业所得税（18.9%）	消费税（含燃油税）（8.2%）

数据来源：巴西国家地理与统计局，中国国家统计局《中国统计年鉴（2015）》，俄罗斯联邦统计局《俄罗斯统计年鉴（2015）》，南非财政部、税收服务局（SARS）2015 年联合出版的 *2015 Tax Statistics*，印度《财政统计年鉴（2014-2015）》，并进行相应计算处理。

4.2 金砖国家税制结构变迁历程比较

4.2.1 巴西税制结构变迁历程³

本文对巴西税制结构变迁的考察区间为 1900 年-2009 年⁴。按照巴西官方统计，1900 年间接税比重高达 89.27%，但此后直接税收入不断增长，于 1970 年代初迈入“双主体”模式，并自 1980 年代至今保持着直接税、间接税比重五五分成的格局（见图 4-2（A））。

然而，这项统计将社会保障缴款纳入了直接税，为排除社会保障缴款的影响，

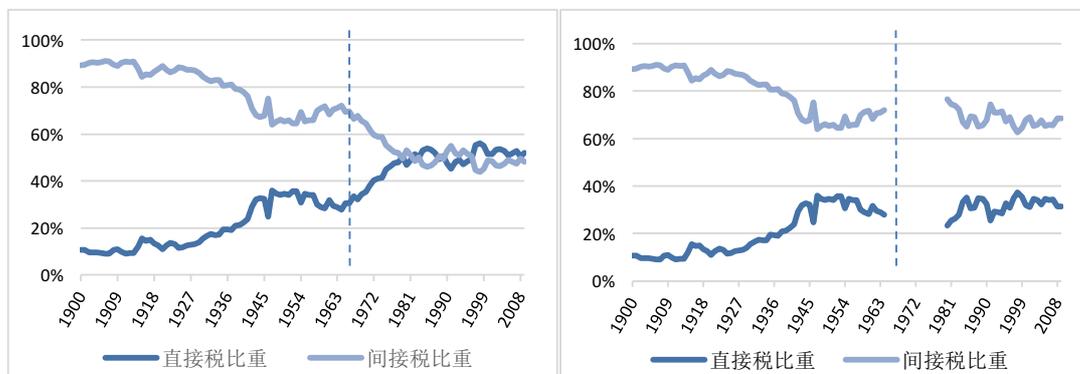
¹ 印度的消费税和销售税均具增值税特征，但并未覆盖所有商品及劳务，为“有限增值税”。

² 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。

³ 笔者对巴西税制结构的前期研究，参见：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, 2014,07:10-17+22。

⁴ 巴西官方公布的税收数据仅更新至 2009 年。IMF GFS 数据库有巴西 2006-2013 年税收数据（联邦与地方合计），但除个人所得税、关税、消费税等个别税种外，无法体现具体税种收入数据。

需要重新计算相关数据。巴西军政府于 1964 年执政并开始推行社会保障缴款制度，因而 1964 年及以前的官方数据是不含社保的，只需重新处理 1964 年以后的数据。最终得到的不含社会保障缴款的税制结构变迁情况，如图 4-2 (B) 所示¹。



(A) 含社会保障缴款的巴西税系结构变迁 (B) 不含社会保障缴款的巴西税系结构变迁

图 4-2：巴西税系结构变迁趋势（1900-2009）

数据来源：巴西国家地理与统计局 (IBGE)、José Teófilo Oliveria & Ana Carolina Giuberti (2009)。其中，1900-1979 年直接税、间接税比重数据源自巴西国家地理与统计局 (IBGE): <http://www.ibge.gov.br/>，“21 世纪统计”数据库。由于该数据仅有 1900-2000 年直接税、间接税比重数据，不含分税类、税种数据，无法计算社会保障缴款比重，而巴西军政府于 1964 年执政、开征社会保障税，因此 1965 年以后的直接税比重均含社会保障税，故 1980-2000 年根据 José Teófilo Oliveria & Ana Carolina Giuberti (2009) 提供的相关数据计算。1965-1979 年缺失税类数据，故图 (B) 中 1965-1979 年为空白。

可见若不考虑社会保障缴款，1900-2009 年巴西间接税比重下降约 30 个百分点，相应换来了直接税比重的增长；税类层面，进出口税大幅降低，所得税、货劳税比重均明显增加（见图 4-3）。但是，无论税系还是税类，巴西税制结构均未完成向“双主体”模式的转化：自 1965 年起，间接税与直接税比重之比持续高于 1.5，货劳税与所得税之比更是高达 2.5 左右，根据本文界定，属于典型的以间接税为主体，且以货劳税为主体的单主体税制结构。

虽未发生模式转换，但巴西税制结构变迁仍然显著。通过逐步引入所得税、引入并改革增值税等，建立和完善了现代税制体系，其变迁历程以税收收入结构划分，呈现为三个阶段：直接税大幅增长期（1900-1964）、稳定调整期（1965-1979）以及直接税波动增长期（1965-2009）。

¹ 由于可获取的巴西分税种数据仅为 1980 年以后，故 1965-1979 年间无法排除社会保障缴款对直接税比重的影响。



图 4-3: 巴西税类结构变迁趋势 (1901-1964)

数据来源: 巴西国家地理与统计局 (IBGE): <http://www.ibge.gov.br/>, “21 世纪统计” 数据库 (税类收入无 1900 年数据)。

4.2.1.1 直接税大幅增长期 (1900-1964)

这一时期, 巴西税收组合结构发生了重要变化: 引入了所得税。税收收入结构变迁同样显著, 从税系看, 直接税比重不断增长, 间接税比重不断下降 (见图 4-2); 从税类看, 进出口税大幅下降、货劳税大幅上升、所得税快速增长 (见图 4-3)。

(1) 开征所得税与所得税地位提升。巴西自 1889 年建立联邦共和国以后, 逐步引入现代西方税收制度, 在 20 世纪初形成了以关税、消费税、销售税和工业收入税等间接税为主体的税制结构, 1900 年间接税占比为 89.27%。1924 年, 巴西引入所得税制度, 虽然在开征初期收入甚少, 但此后快速增长, 至 1955 年已高达 25% 左右, 成为税制结构的重要组成部分。税源的充盈和征税制度的改进是巴西所得税地位迅速提升的重要原因, 这一时期经济的较快发展带来企业盈利能力和国民收入水平的提高, 并且巴西政府自 20 世纪 30 年代开始对税收实行集中统一管理和直接控制, 大幅度提高了税负水平 (见图 4-4), 也保障了所得税的足额征收。



图 4-4: 巴西宏观税负变化趋势 (1900-2009)

数据来源: 1900-1979 年, 2000-2009 年直接税、间接税比重数据源自巴西国家地理与统计局 (IBGE):

<http://www.ibge.gov.br/>，“21世纪统计”数据库，并根据 José Teófilo Oliveria & Ana Carolina Giuberti (2009) 提供的相关数据计算 1980-2009 年不含社会保障缴费的税负水平。由于 1965-1979 年缺失税类收入数据，图中 1965-1979 年为空白。

(2) 进出口税地位逐步被货劳税替代。20 世纪初，咖啡种植业和橡胶生产业是巴西的支柱产业，经济高度依赖初级农产品出口，进出口税因而成为了政府收入的主要来源。然而随着战争和经济危机的到来，进出口贸易波动剧烈，关税收入增长陷入停滞。1930 年到 60 年代初，巴西实施进口工业替代化战略，大量资本由传统农业生产转向工业生产，制造业、金属、化学、水泥以及能源动力工业得到迅速发展，GDP 增速常年高于 5%，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，另一方面促使间接税从以进出口税为主的结构转向以货劳税为主的新结构。

4.2.1.2 稳定调整期（1965-1979）

巴西进口替代工业化的弊端在 20 世纪 60 年代初大量显现¹，导致经济状况恶化，并进一步引发了国内政权动荡。1964 年军政府执政后，提出“政府经济行动计划”，通过削减公共开支、提高赋税、收缩信贷、控制工资等举措稳定经济。1968-1974 年被称为“巴西经济奇迹”时期，GDP 年均增长率高达 10.1%，其中工业增长率达 12.2%，农业增长率为 5.9%，工农业产值之比由 1960 年的 0.9: 1，激增至 1975 年的 2.69: 1。

这一时期巴西税制结构变迁主要体现在税收组合结构的重大改变：引入了增值税和社会保障缴费。1964-1967 年巴西进行税制改革，内容主要有四个方面：一是税收分权入宪，并构建了税收法制体系；二是引入增值税，1964 年用工业产品税（IPI）替代中央消费税，1967 年用商品流通税（ICM）替代州政府销售税²；三是扩大所得税预提税范围、取消税收豁免和重新设定各级税率，拓宽了所得税税基；四是开征社会保障税（缴款）。此外，还规定了更为严格的征管制度及处罚条例，自此时起开始严格限定缴税期限，对拖欠者课以罚款，对逃税者还要追

¹ 如通货膨胀情况因大量的预算赤字和信贷而加剧，通货膨胀率由 1956 年的 14% 上升到 1960 年的 33%；过分依赖进口设备和技术，导致国际收支恶化；农业生产结构落后，国内市场不足等。

² 前者是中央税，后者是地方税。两者均对增值额征收，具有增值税性质；而原来的中央消费税及州政府销售税是累积性商品税。

究刑事责任。巴西这一时期严格征管的相关举措成效显著，1965年只有35万人填写所得税纳税申报表，仅占当年总人口的0.43%，而1970年这一数字增加到700万，1974年更是突破了1100万，占人口总数的10.6%。1974年国际货币基金组织（IMF）对45个发展中国家的征税能力做了一项调查¹，巴西名列第一。

继续考察税收收入结构。若考虑社会保障缴款，巴西直接税比重迅速增长并成为“双主体”税制结构；若不考虑社会保障缴款我们无法获得具体数据，但通过1980年与1964年的对比可略知端倪：首先，宏观税负提升不大；第二，直接税与间接税的相对地位，以及所得税、货劳税与进出口税的相对地位同样变化不大。可见这一时期巴西税收收入结构的变化，主要与社会保障缴款的征收有关。

4.2.1.3 直接税波动增长期（1980-2009）

近30年来巴西经济跌宕起伏，20世纪80年代曾深陷债务危机、经济衰退和高通胀困境。经由1994年的“雷亚尔计划”²以及21世纪初的卢拉政府改革，巴西逐步克服困难，实现了产业结构的深度调整，与此密切相关的货劳税收入同步增长；同时，国民收入水平提升、企业竞争力和盈利能力增强，步入中等偏上收入国家行列³，为所得税提供了更为宽广的税基。与此同时，巴西的纳税信息系统也不断发展完善。（1）1993年巴西建立了实现纳税信息共享的“SISCOMEX系统”，极大地提高了征管和申报效率。（2）1997年巴西成为世界上第一个大规模使用网上报税的国家，2002年起即有100%的企业所得税和95%的个人所得税通过网上申报。（3）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平台，通过州际信息链接控制州际贸易，有效保障了商品流通服务税（ICMS）的征收。经济的发展和征管能力的提升有效保障了税收收入，宏观税负明显增加，税制结构也迎来进一步调整的新阶段。

¹ 引自《国际货币基金组织概览》，1974年6月3日，P162。

² 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。

³ 按照世界银行2013年以人均GNI指标对世界各国的分类，巴西自1996年起成为中等偏上收入国家。

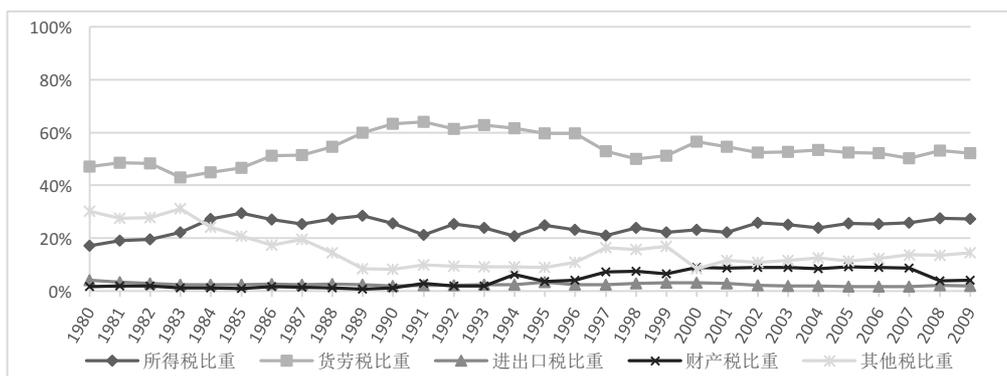


图 4-5: 巴西税类结构变迁趋势 (1980-2009)

数据来源: 根据巴西国家地理与统计局 (IBGE) 数据计算 (<http://www.ibge.gov.br/english/>)。

这一时期巴西税收组合结构的变化主要有: 开征净利润的社会缴费, 以及各类货劳税的增值税转型。税收收入结构则呈现直接税比重在波动中提升、税类和税种收入地位不断调整的新特点。如图 4-5 所示, 巴西所得税比重总体有所上升, 近期基本稳定在 25%-30% 之间; 货劳税比重几经升降也稳定在 55% 左右; 财产税比重在 1994 年之前基本处于 2% 以下的水平, 1994 年之后出现显著上升, 2000-2007 年间高达 9%, 2008 年后回落; 进出口税持续走低, 地位辉煌不再; 其他税除 90 年代后期有短暂回升外, 基本呈现逐步降低的趋势, 并于 2000 年后稳定在 10% 左右¹。

(1) 所得税有所增长

① 个人所得税的变革。1988 年的税制改革将个人所得税的累进级次由 9 级削减为 2 级, 并将最高边际税率由 45% 降至 25%; 1999 年最高边际税率小幅上调至 27.5%; 2008 年金融危机后, 增加两个级次, 税率分别为 7.5%、15%、22.5%、27.5%。虽然税率及累进级次有所增加, 但仍远低于 80 年代以前的水平。此外, 还取消了一系列税前扣除等优惠措施, 并施行税款支付指数化以避免通胀的影响, 使生活费用扣除额及各级次应纳税额每年均有所调整。

② 企业所得税的变革。企业所得税税率由 35% 降为 15%, 1988 年开征净利润的社保缴款² (税率为 9%), 由于这一缴费的税基与企业所得税税基完全相同, 所以本质仍为企业所得税, 区别只在其专款专用的特征, 收入全归联邦政府所有。

¹ 巴西税制较为复杂, 包含 50 多种税费, 因而其他税比重较高。

² 净利润的社保缴款, 属于巴西社会保障缴款项目之一, 但是它课征于企业利润征收, 故应视作企业所得税的一部分。巴西将社会保障税的税基扩展到工薪收入之外, 实属国际特例。

此外 2013 年巴西预算法案规定，对年收入超过 24 万雷亚尔的企业还要征收 10% 的附加税。三税合计，目前巴西对企业利润课征的税收综合税率为 34%，与改革前水平基本相当。此外，为避免居民企业将生产经营活动转移至低税国，1995 年 12 月巴西开始对税收居民企业的全球所得征税，扩展了所得税税基。

经过 30 年的发展，巴西个人和企业所得税（包括净利润的社会保障缴费）收入比重由 1980 年的 17.17% 提升到 2009 年的 27.27%。

（2）货劳税有增有减

1965 年税制改革后，巴西货劳税主要由三个税种组成：联邦征收工业产品税（IPI），州政府征收商品流通税（ICM），市政府征收服务税（ISS）。前两者为非累积性的增值税，对货物征收；后者为累积性税收，对服务征收。1980 年以后，巴西对货劳税进行了新的改革，各税收入比重也相应发生变化。

①工业产品税（IPI）的变革。工业产品税是针对制造业征收的增值税，以制造业产业增值额为税基。20 世纪 90 年代，巴西政府出台了针对制造业的优惠政策，其中对汽车、家电等行业实行的工业产品税减免¹，导致工业产品税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 12.49% 降低到 2009 年的 3.25%。

②商品流通税（ICM）转变为商品流通服务税（ICMS）。1988 年，巴西取消了联邦燃料、电力、矿产消费税，以及运输、通信两种服务税，并将运输、通讯两种服务纳入商品流通税的课税范围，由此形成对商品及服务均征收的商品流通服务税（ICMS）。这项改革使巴西的增值税课税范围由货物扩展至部分劳务，一定程度上减轻了间接税的重复征税。这项税收收入比重在 25%-35% 间波动，近几年基本稳定在 27% 左右。

③联邦社会援助缴款（COFINS）和社会一体化税（PIS）变革。联邦社会援助缴款的前身是 1982 年开征的社会投资基金（FINSOCIAL），2004 年转型为增值税；社会一体化税则在 1970 年开征，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，在税制结构中的地位也持续上升，近几年稳定在

¹ 韩毅主编，《外国近现代经济史》，高等教育出版社 2010 版，第 240 页。

17%~18%。

(3) 财产税比重较低，伴有突变

巴西财产税类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。巴西财产税类占比长期处于 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）¹对于财产税类占比的提升有过显著作用²，但由于其在 2008 年被取消，财产税类占比迅速回落到 4%左右（如图 4-3 所示）。

(4) 进出口税持续走低

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 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 年大幅度降低关税税率，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 2%左右。

通过以上各税种的增减及税制要素的调整，巴西在近 30 年中保持着直接税有所增长，但仍以间接税尤其是货劳税为主体的税制结构。2009 年巴西税制结构如表 4-3 所示。

表 4-3：巴西税制结构（主要税种及收入比重，2009 年）

税系	税类	税种	占税收收入比重
直接税 (31.44%)	所得税* (27.27%)	个人所得税	22.22%
		企业所得税	
		净利润的社保缴费（企业）	5.05%
	财产税 (4.17%)	城市房地产税	1.80%
		车辆税	2.37%
间接税 (68.56%)	货劳税 (54.15%)	商品流通服务税	26.57%
		联邦社会援助缴款与社会一体化税	16.97%
		工业产品税	3.25%
		服务税	3.26%
		金融交易税	2.25%
	进出口税	进出口关税	1.85%

¹ 根据巴西统计年鉴的分类，名称很像流转税的临时金融交易税本质是财产税，与作为流转税的金融交易税（IOF）有本质不同。

² 财产税占比在 2005 年曾达到 7.24%。

	(1.85%)		
	其他税** (14.42%)	燃油税等	14.42%

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

*：巴西官方数据中未包含个人所得税与企业所得税的具体数据。若按 IMF GFS 数据库提供的数据计算，2009 年巴西所得税比重为 30%，其中个人所得税比重为 9%，企业所得税为 16%，净利润的社保缴费为 5%。

**：巴西其他税名目繁多，本文将其归入间接税。对比 IMF 数据及巴西官方数据，发现 IMF 统计中“其他税”比重很低，而货物与劳务税基本等于本文测算的货劳税与其他税之和，因此本文的处理方式应是比较稳健的。

4.2.2 中国税制结构变迁历程

中国税制结构自新中国成立以来经历了若干次起伏变化。从税收组合结构看，中国在清理整顿旧中国税制和总结革命根据地税制建设经验的基础上建立了新税制，并先后于 1950、1958、1973、1984 和 1994 年实施了五次重大改革，自 1994 年起基本建成了现代税制体系。从税收收入结构看，新中国成立初期直接税收入很高，但主要由农牧业税、土地税等原始直接税构成；自 1959 年起直接税大幅下降，1985 年发生了突变，其后先有所下降，再持续增长。可见，中国税收收入结构变迁与组合结构变迁有极高关联度。事实上，在 1994 年基本确立现代税制体系前，税制结构的变迁是在国家有关经济社会改革的重大背景下由推行税制改革直接促成的，经济环境等其他客观影响因素居于次要地位；而 1994 年以后中国税收制度整体趋于稳定，非制度因素对税制结构的影响开始凸显。因此，本文以 1994 年为界，分两阶段阐述中国税制结构的变迁历程。

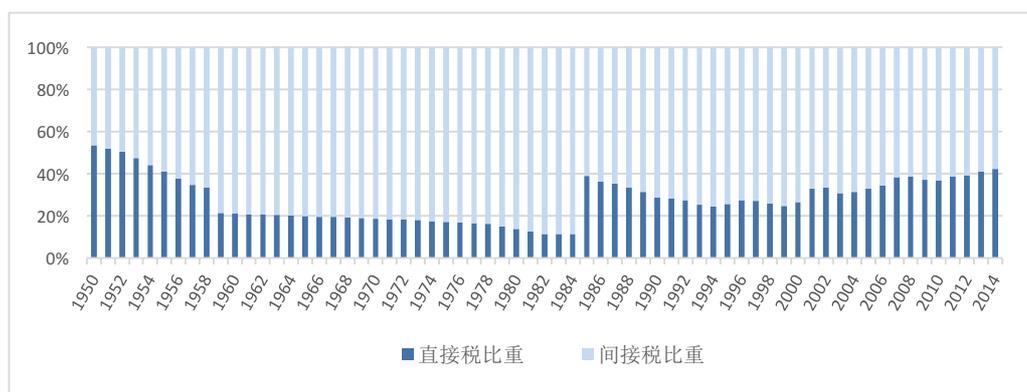


图 4-6：中国税收收入结构变化趋势-税系（1950-2014）

数据来源：1978 年-2014 年数据根据历年《中国统计年鉴》、《中国财政年鉴》与《中国税务年鉴》税收收入数据计算。1950 年-1978 年数据根据刘佐著《中国税制六十年（1949 年-2009 年）》中历年统计数据计算（刘佐：《中国税制六十年（1949 年-2009 年）》，北京，中国税务出版社，第 484-489 页）。数据不详

的个别年度，使用插值法补齐。

4.2.2.1 第一阶段：1949年-1993年¹

新中国第一次重大税制改革发生于1950年。1950年1月30日，中央人民政府政务院通令公布《关于统一全国税政的决定》和《全国税政实施要则》，规定全国共计征收14种税收，此外各省市或大行政区还可以征收农业税、牧业税、契税等。这次改革设立的所有税种中，货物税、盐税、关税、特种消费行为税，以及工商业税中的营业税部分属于间接税，其他税种以及工商业税中的所得税部分属于直接税（见表4-4）。1950年中国税收总额为49亿元，直接税收入和间接税收入占比分别为53.5%和46.5%，直接税比重较高主要因为农业税和牧业税收入较多（占比高达39%）²。

社会主义三大改造完成后，1958年中国进行了第二次税制改革，主要内容是将货物税和工商业税中的营业税部分归并为工商统一税，改革后共有14种税收（见表4-4）。经过这次改革，1959年直接税比重为21.4%，间接税比重为78.6%，形成了以间接税为主体的税制结构，与1950年相比变化巨大。出现这种变化的主要原因有二：第一，1950-1958年间，中国工商业快速发展，销售收入和营业收入迅速增长，使得工商业税收成为税收收入的主要来源，1959年仅工商统一税收入比重就高达71.2%。第二，中国此时已完成了对资本主义工商业的社会主义改造，过去许多缴纳所得税的私营企业变成了上缴利润的国营企业和集体企业，而利润上缴不属于税收的组成部分，因此导致了所得税从而直接税收入的大幅缩减，相应带来了间接税相对地位的提升。

表4-4：中国税制结构变迁-税收组合结构

改革时间	直接税税种	间接税税种
1950年 (直接税13种, 间接税5种)	农业税、牧业税、工商业税(所得税)、利息所得税、房产税、地产税、车船使用牌照税、船舶吨税、印花税、契税、交易税、薪给报酬所得税(未开征)、遗产税(未开征)	工商业税(营业税)、货物税、盐税、关税、特种消费行为税
1958年 (直接税10种, 间接税4种)	农业税、牧业税、工商所得税、利息所得税(1959年停征)、城市房地产税、车船使用牌照税、船舶吨税、契税、屠宰税、牲畜交易税	工商统一税、盐税、文化娱乐税(1966年停征)、关税

¹ 由于税类及税种数据不详，除特殊提及外，本部分对收入结构的分析主要针对直接税与间接税。

² 刘佐.中国直接税与间接税比重变化趋势研究[J]. 财贸经济, 2010, 7: 40-43.

1973 年 (直接税 9 种, 间接税 4 种)	农业税、牧业税、工商所得税、城市房地产税、车船使用牌照税、船舶吨税、契税、屠宰税、牲畜交易税	工商税、工商统一税、集市交易税、关税
1984 年 (直接税 21 种, 间接税 8 种)	国营企业所得税、国营企业调节税、工商所得税、中外农业税、牧业税、合资经营企业所得税、外国企业所得税、个人所得税、烧油特别税、建筑税、国营企业奖金税、城市房地产税、房产税、土地使用税、资源税、车船使用牌照税、车船使用税、船舶吨税、契税、屠宰税、牲畜交易税	产品税、增值税、营业税、工商统一税、集市交易税、盐税、城市维护建设税、关税
1994 年 (直接税 20 种, 间接税 5 种)	农业税、牧业税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、城镇土地使用税、房产税、城市房地产税、耕地占用税、固定资产投资方向调节税、土地增值税、车船使用税、车船使用牌照税、印花税、契税、屠宰税、资源税、证券交易税(未开征)、遗产税(未开征)	增值税、消费税、营业税、城市维护建设税、关税
2015 年 (直接税 12 种, 间接税 7 种)	企业所得税、个人所得税、城镇土地使用税、房产税、城市房地产税、耕地占用税、土地增值税、资源税、车船税、船舶吨税、印花税、契税	增值税、营业税、消费税、关税、城市维护建设税、烟叶税、车辆购置税

资料来源：(1) 国家税务总局税收科学研究所. 我国直接税与间接税关系的发展和展望[J]. 税务研究, 2015, 1. (2) 刘佐. 中国税制六十年(1949-2009) [M]. 中国税务出版社, 2009. (3) 中华人民共和国财政部、国家税务总局官方网站。本文对直接税与间接税的划分不完全依照上述资料，而是根据税种的实际性质有所调整。

1973 年税制改革后，中国一共设有 13 种税收，其中直接税和间接税占税收收入比重分别为 18.1%和 81.9%，与 1959 年相比，间接税比重继续上升。间接税比重持续上升的主要原因，首先是随着公有制经济不断发展，不缴纳所得税的国营企业和集体企业增多，所得税从而直接税继续减少；其次，本次税制改革将城市房地产税、车船使用牌照税和屠宰税并入了工商税，而这些税种原本属于直接税。

1985 年中国推行了国营企业“利改税”¹，同时改革了工商税制。由于税基变化巨大，税收收入结构也骤然改变：直接税收入比重猛增至 38.9%，比 1973 年提高 20.8 个百分点。这种突变无疑是由“利改税”带来的，尤其改后的国营企业所得税税率很高（最高税率高达 55%），并且还需要缴纳国营企业调节税，1985

¹ “利改税”于 1983 年试行，1984 年 10 月 1 日起《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》、《国营企业调节税征收办法》正式施行，此后其他涉税法规陆续发布，税制改革全面铺开。因而 1985 年可视为本轮税制改革的开局之年。

年上述两种企业所得税的收入比重合计高达 29.2%。但此后企业所得税增长乏力，带来直接税比重的持续下滑，到 1993 年已降至不足 24%。

4.2.2.2 第二阶段：1994 年至今

1994 年中国推行了大规模税制改革，基本建立了适应市场经济条件的现代税制体系，初步理顺了中央与省级政府之间的财力分配关系，大大淡化了政府与企业的行政隶属控制，为税收适应市场经济发展、正确发挥调节经济和社会生活的职能创造了条件。本轮税制改革涉及税种调整的主要内容有：（1）全面改革货物和劳务税制，实行以比较规范的增值税为主体，消费税、营业税并行，内外统一的货物和劳务税制。（2）改革企业所得税制，将过去对国营企业、集体企业和私营企业分别征收的多种企业所得税合并为统一的企业所得税。（3）改革个人所得税制，将过去对外国人征收的个人所得税、对中国人征收的个人收入调节税和城乡个体工商户所得税合并为统一的个人所得税。（4）大幅度调整其他税收，如扩大资源税的征收范围，开征土地增值税，并取消盐税、烧油特别税等 12 个税种。至此，中国一共设立 25 种税收（详见表 4-4）。

本轮税制改革后，中国税收收入持续高速增长，税收弹性连年大于 1，所得税、货劳税收入水平均大幅提升，但由于所得税等直接税的增长速率更快，税制结构表现为直接税比重缓缓上升、间接税比重有所下降，最终形成间接税、直接税“双主体”（间接税较高）的税制结构模式。这一时期中国税制结构变迁最显著的特点，就是所得税比重的逐步上升，与货劳税比重的逐步下降。

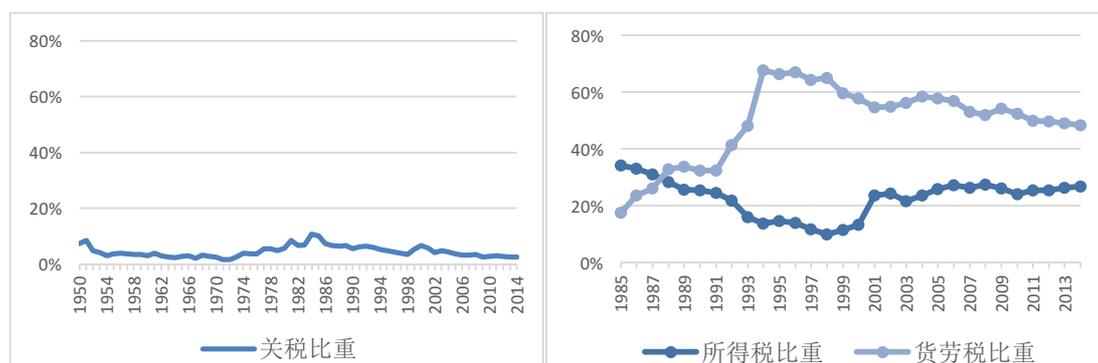


图 4-7：中国税收收入结构变化趋势-主要税类（1985-2014）

数据来源：1950-1993 年关税比重根据《中国统计年鉴 2000》表 8-4 中关税收入及税收总收入计算；1985-1993 年所得税及货劳税比重根据《中国统计年鉴 2015》表 7-4 计算；图中 1994-2014 年所有税收比重综合历年《中国统计年鉴》、《中国财政年鉴》与《中国税务年鉴》数据计算。

(1) 所得税比重上升。这种改变的首先是经济高速增长带来所得税税源日益充裕的结果。1994 年以来,中国经济增速常年保持在 8%-13%之间,城镇单位就业人员工资增长了近十倍¹,人均可支配收入增加了 5 倍多²。总体来看,企业所得税增长则十分迅猛,收入比重明显提升个人所得税收入比重虽低,但亦有增长。其次,2009 年起内外资企业所得税法合并,降低了内资企业所得税税负,使得企业所得税比重有了短暂的回调,但因为改革适逢国际金融危机爆发,企业所得税税负的降低恰好对冲了金融危机对企业经营带来的负面影响,因而企业所得税没有迎来持续明显的下降。第三,个人所得税的上升趋势在 2003 年以后陷入停滞,甚至有所降低。这主要因为,中国个人所得税尚为分类征收模式,由于对其他劳务及资本所得收入监管不力,实际上个人所得税主要源自对工薪所得的源泉扣缴,而 1994 年之后又数次调整生活费用扣除额(由 800 元陆续调整至 3500 元),以 2011 年 9 月个人所得税法修正案实施为例,这次改革将个税免征额从 2000 元提高到 3500 元,使得个税纳税人群从 8400 万减至 2400 万,工薪纳税人群从 28%下降到 8%。2011 年 10 月,个人所得税实现收入 352.37 亿元,同比减少 11 亿元、下降 3.1%,环比减少 99 亿元、下降 22%³。

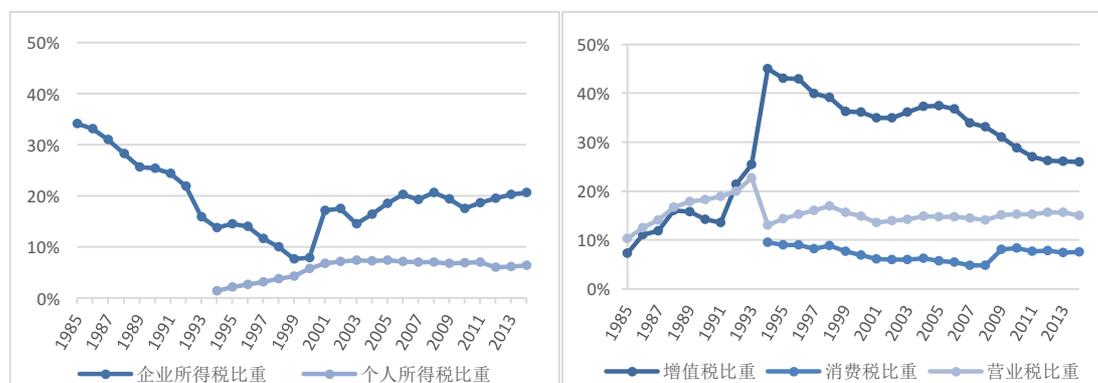


图 4-8: 中国税收收入结构变化趋势-主要税种 (1985-2014)

数据来源: 1985-1993 年数据根据《中国统计年鉴 2015》表 7-4 计算; 1994-2014 年数据综合历年《中国统计年鉴》、《中国财政年鉴》与《中国税务年鉴》数据计算。不含进出口环节增值税及进出口环节消费税。

¹ 据《中国统计年鉴》数据, 1995 年城镇就业人员平均工资为 5348 元人民币, 2014 年为 56360 元人民币。

² 据《中国统计年鉴》数据, 1995 年人均可支配收入为 4283 元人民币, 2013 年为 20167.1 元人民币。

³ 据《中国税务年鉴 (2012)》相关数据计算。

(2) 增值税自 1994 年起持续下行, 带动货劳税地位的降低。这首先与分税制改革的历史背景密不可分。分税制规定了若干共享税种并确定中央与地方的分成比例, 而增值税作为税收收入的稳定来源, 是中央政府和地方政府争夺的重要目标, 但中央政府为减轻地方的抵触情绪、保证分税制改革的顺利推行, 又必须尽量避免降低地方财政收入, 于是制定了一个折衷的办法: 以 1993 年为基期, 此后基数部分全额向地方返还, 增额部分按共享比例分成。政策制定后地方政府为提高基期规模, 在 1993 年通过各种手段全力增收, 同时 1994 年税制改革简并了货劳税, 将原来的产品税、增值税、工商统一税合并为增值税, 并且为抑制投资过热将增值税改革为生产型, 不允许固定资产抵扣。一系列因素造就了该年增值税比重超高的局面——比 1993 年上涨超过 20 个百分点, 此后出现下降趋势也属必然。第二, 增值税推广后的一段时期内税收征管水平比较落后, 虚开增值税发票、偷逃增值税款的行为铺天盖地、屡禁不止, 也是增值税收入比重下降的重要原因。通过金税一期、金税二期工程, 以及虚开增值税发票入刑等诸多征管、法制手段的调节, 2001 年以后增值税偷逃的现象得到很大的缓解。第三, 2009 年起推行了生产型增值税向消费型增值税的改革, 企业的机器设备税款允许抵扣, 减少了重复课税, 大大减轻了企业税收负担, 同时也使增值税比重继续走低。

此外, 作为一项过渡性税制安排, 营业税终将淡出中国税制历史舞台, 税制结构中增值税与营业税的变迁趋势需要通盘考察。2013 年以来“营改增”逐步推进, 尤其从 2016 年 5 月 1 日起, 建筑业、房地产业、金融业、生活服务业将纳入试点范围, 这意味着不动产投入可以抵扣, 此举会带来显著的减税效果。目前营业税占税收收入比重虽然较高(约为 15%), 但可以预计其收入水平会进入下行通道, 增值税比重也会逐步增加, 而且由于消除了重复征税, 两者税负之和应有所下降, 这有助于降低企业运行成本, 为经济发展增加动力。

总之, 历经多次逐步推行的、渐进式的改革, 中国现代税制体系一直处于不断健全和完善的进程中, 形成了以间接税、直接税为“双主体”的税收收入结构。中国现行税制结构及各主要税种收入比重情况如表 4-5 所示。

表 4-5: 中国现行税制结构 (与 1994 年对比)

税系	税类	税种	2014	1994
直接税 (42.24%)	所得税 (27.58%)	个人所得税	6.53%	1.41%
		企业所得税	21.22%	13.67%
	财产税 (4.70%)	房产税	1.59%	1.17%
		车船税	0.47%	0.22%
		土地使用税	1.71%	0.63%
		资源税	0.93%	0.93%
	其他直接税 (9.96%)	土地增值税	3.37%	0%
		印花税	1.33%	1.19%
		耕地占用税	1.77%	0.71%
		农业税	0%	3.53%
		筵席税	0%	0%
		固定资产投资方向调节税	0%	0.83%
		船舶吨税	0.04%	0%
契税	3.45%	0.23%		
间接税 (57.76%)	货劳税 (55.31%)	增值税	26.58%	44.55%
		消费税	7.67%	9.41%
		营业税	15.32%	12.93%
		烟叶税	0.12%	0%
		城市维护建设税	3.14%	3.41%
		车辆购置税	2.48%	0%
	进出口税 (2.45%)	进出口关税	2.45%	5.26%

注: 不含进出口环节增值税和进出口环节消费税。

数据来源: 根据《中国统计年鉴(2015)》、《中国税务年鉴(2015)》中税收收入数据计算。

4.2.3 印度税制结构变迁历程¹

印度 1947 年独立前受英国统治近 200 年, 受宗主国影响, 殖民地时期陆续形成了以消费税(1894 年引进)、关税(1859 年引进)和所得税(1886 年引进)为主要组成部分的税制结构。独立前后, 印度又通过 1944 年消费税法案、1956 年销售税法案、1957 年财富税法案、1961 年所得税法案和 1962 年关税法案的颁布, 逐步建立起现代税收制度。

从收入结构看, 自 20 世纪 50 年代至今印度沿袭并保持间接税为主体的税制

¹ 感谢同门葛玉御博士为这部分研究内容所做的贡献。作者文责自负。

结构，且呈现间接税占比“倒U”型的变迁过程，这一过程以1988年为界可分为两个阶段：1950-1987年，间接税占比从63%一直攀升到86.88%¹；1988-2014年，间接税占比从85.44%逐渐降低到66.58%。

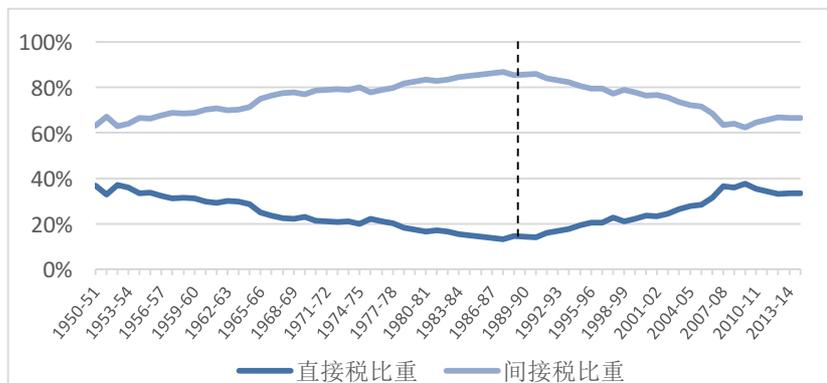


图 4-9: 印度税系结构变化趋势

数据来源：《印度财政统计年鉴(*Indian public financial statistics*)2014-2015》，Table1.7，该表提供了1950年至今的直接税、间接税比重数据，但未提供税类、税种收入数据。年鉴可于印度财政部网站(<http://www.finmin.nic.in/>)获取。

4.2.3.1 间接税显著增长（1950-1987年）

20世纪50年代到80年代印度工业化进程加速，与1950年相比，1989年工业产值增长了6倍多，工业规模的扩大带动间接税收入快速增长，年平均增速达13.94%。与此同时，经济发展中出现国营经济效率低下、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居民收入水平的提高，加之征管能力不佳，直接税收入增速慢于间接税（年均增速为9.86%）。由于间接税收入增速更快，印度间接税从1950-51财年的63%一路增至1987-88财年的86.88%，形成“倒U型”变迁历程的前半段。下文分别论述这一时期印度直接税、间接税变迁的具体路径。

1950年印度直接税由个人所得税和公司所得税构成，此后陆续开征了其他直接税税种：1953年开征遗产税，1958年开征财富税和赠与税，1964年开征超额利润税。新税种的开征对完善税制意义重大，但筹集收入的功能较弱，直接税仍主要个人所得税与企业所得税组成。（1）个人所得税方面，印度政府为调节收入再分配，赋予个人所得税制极高的累进性，但设计复杂且不合理。如1973-74

¹ 如无特别说明，印度现行税制结构数据均根据《印度财政统计年鉴(*Indian public financial statistics*)2014-2015》，Table1.4数据计算得出。

财年，个人所得税设有 11 级，税率为 10%-85%，再叠加 10%附加费，个税最高边际税率高达 93.5%。畸高的税率极大地激发了纳税人逃税的动机，加之征管水平低下，偷逃税行为大量发生。(2) 企业所得税制存在诸多税收优惠条款，严重侵蚀了税基，有很多公司通过税收筹划，利用各种优惠大幅降低实际税负。从而，由于税制不合理并且征管条件落后，税基缩窄、税收遵从度很低，所得税增长十分有限。

与此相对，间接税增长迅猛。(1) 进出口税在 1962 年关税法案和 1975 年海关关税法的指导下征收，税率畸高，有 10%的货劳税率超过 120%，最高税率达 400%，彰显出印度政府对关税收入的高度依赖。在对外贸易规模扩大和超高税率的双重作用下，关税收入一路“高歌猛进”，比重由 1974 年的 16.3%增至 1988 年的 23.62%。(2) 彼时印度货劳税由消费税和销售税组成，这些税种对征管条件要求较低，其收入主要取决于税率及商品劳务的流通额。第一，消费税制在 50 年代到 70 年代中期设计十分复杂，100 多种应税商品拥有 24 档税率，最高税率达 100%。虽然印度间接税调查委员会在 1977 年建议简化并降低消费税税率，但这一建议直到 1986-87 财年才得以实现。第二，销售税于 1957 年开征，分为针对邦内商品购销征收的邦政府销售税（地方税）和对跨邦商品购销征收的中央销售税（中央税）两种，开征后迅速成为间接税主要税种。虽然缺乏 50 年代到 70 年代的分税种收入数据，但增收销售税对间接税比重的提升效果可想而知。消费税与销售税两者合计，1978 年占税收收入比重一度高达 66.39%（见图 4-10），此后十年间上涨趋势趋于平缓，结合图 4-9 与图 4-10 可知，间接税地位的继续提升主要由进出口税贡献。

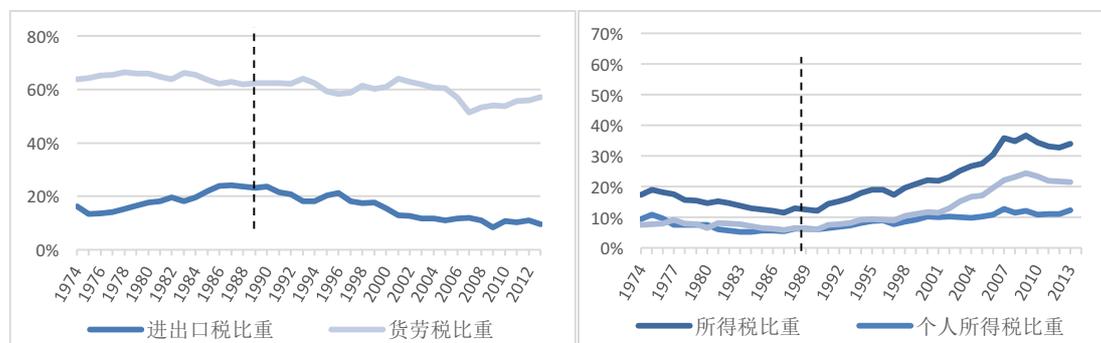


图 4-10：印度税类及主要税种结构（1974-2013）

数据来源：IMF GFS 数据库（1965-2014）、印度历年财政统计年鉴（1990-91 财年起）。其中，1974-1989 年数据来源于 IMF GFS 数据库（1965-2014），1990 年及以后数据来源于印度历年财政统计年鉴。经核对，1990 年及以后数据两者仅有细微差别，因此合并考虑，以拉长研究区间。

4.2.3.2 直接税显著增长（1988-2011 年）

1990 年印度国内发生严重经济危机，面对经济增长下滑、外汇储备缩水、财政赤字居高不下的困境，拉奥政府启动了经济自由化改革，在世界性减税浪潮的影响下，同时启动了系统税制改革。

随后的瓦杰帕伊政府（1998-2004）和辛格政府（2004 至今）亦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。这一时期印度名义 GDP 年均增速达 14.19%，同时历任政府都将提高人民生活水平作为施政重点之一，印度人均可支配收入也得到了显著改善。

本轮改革引入了有限增值税，合并、取消了重复性税种，并在提高征管能力方面做出了诸多努力。比如，扩大源泉扣缴和预缴税的适用范围、建立纳税人永久账号制度、建立离境清税制度，建立税收信息关系网（TIN），在线税务会计系统（OLTAS）等等。以上征管条件的改进使印度严重的逃税情况有所改观，根据印度政府税收工作报告（2004）的结论，印度源泉扣缴信息评估中应申报而未申报的比例由 2002-03 财年的 80% 锐减到 2003-04 财年的 40%¹。

总之，印度以经济高速增长为基础条件，以税制改革为契机，以征管效率的提升为保障，通过税种和税制要素调整，走过了一条直接税占比稳步提升、间接税制不断优化路径，尤其地，以个人所得税和企业所得税为主的所得税收入在 20 年间迅速增长，而货劳税和进出口税的收入增长相对放缓，促使印度由完成了间接税比重的“倒 U 型”变迁。下文从六个方面具体论述这一阶段税制结构变迁的路径。

1. 个人所得税级次大幅缩减，税率明显下降。1992-93 财年个税级次缩减为 3 级，税率降低为 20%、30%、40%；1997-98 财年，税率进一步降低为 10%、20% 和 30%。同时大幅提高免征额，并随时间进行调整，从 1985-86 财年的 18000 卢比已提高到 200000 卢比。以降低税负为特征的个人所得税改革极大地提高了纳税人遵从度，加之源泉扣缴和预缴税适用范围扩大、纳税信息系统不断完善、纳税人永久账号制度普遍实行等，个人所得税收入显著增长，收入额从 1990-91 财

¹ M. GovindaRao: Tax System Reform in India: Achievements and challenges ahead, *Journal of Asian Economics*, 2005(16).

年到 2013-14 财年增幅高达 30 倍，个人所得税收入占税收收入的比重从 6.13% 提高到 12.42%。

2.公司所得税税率大幅降低。税率由 70 年代的 65%逐步降低为 30%，同时清除大量税收优惠，并引入最低选择税 (MAT)¹，由此拓宽了公司所得税税基，堵塞了漏洞，提高了纳税人遵从度，公司所得税收入显著增长，从 1990-91 财年到 2007-08 财年增幅达 60 多倍，公司所得税收入占税收收入的比重从 6.08% 提高到 24.45%²。此后因全球金融危机的影响有所下降，2013-14 财年收入占比为 21.62%。

3.消费税税率大幅降低，并转型为增值税。由 70 年代的 24 档税率逐步合并为基准税率 16%、优惠税率 8%和惩罚税率 24%的 3 档³，并于 1986-87 财年引入“修改增值税 (MDVAT)”⁴，并于 2002-03 财年进一步改革为对所有商品课征中央增值税 (CENVAT)，这部分增值税课征于生产环节。由于税率大幅降低，增值税的引入又在一定程度上消除了重复课税，消费税收入比重进入下行通道，从 1990-91 财年的 33.64%降至 2013-14 财年的 14.54%。

4.销售税转型为增值税。2005 年，邦层级的一般销售税转型为增值税，这部分增值税课征于销售环节。由于允许进项税额抵扣，一般销售税的转型减少了重复课税，使税制更为合理。转型后的销售税促进了零售、批发业及上下游产业规模的扩大，税收收入也实现了较快增长⁵，与 1990-91 财年相比，销售税收入从 1822.8 亿卢比增长到 35087.4 亿卢比，占税收收入比重从 20.78%上升到 24.78%。

5.关税税率大幅降低。由于经济全球化的要求，印度从 80 年代后期开始大幅降低关税税率，由最高税率 400%逐步降低到 1997-98 财年的 50%，并进一步降

¹ 居民公司和非居民公司当年纳税义务不足调整后账面利润的 7.5%，则就其账面利润按 7.5%的税率缴纳最低选择税。最低选择税税率已逐步攀升至 2012-13 财年的 18.5%。

² 印度所得税中还有农业收入税，但其收入甚少，以其收入最高的 2008-09 财年为例，占所得税总收入比重仅 0.5%，故在本文分析中不予考虑。

³ 受 2007-2008 年金融危机影响，印度为刺激经济，大范围降低多种商品的消费税税率，出现 4%、12%、14%等多档税率。

⁴ 中央税，仅覆盖特定商品。

⁵ 2008-2011 年间销售税收入年均增长率为 22.51%，远高于其在 2005-2008 年间的 11.81%。

低到当前的平均税率 10%，这使关税收入在整个 90 年代对外贸易额不断扩大的背景下陷入增长停滞。2003 年以后，随着印度对外贸易额的迅速扩大¹，关税收入虽然实现了较高增长，由 1990-91 财年的 2064.4 亿卢比增长到 2013-14 财年的 187308 亿卢比，但其占税收收入比重从 23.53% 已降至 2013-14 财年的 9.65%。

6. 开征服务税。1994-95 财年开征服务税，并逐步扩展到 80 多种应税服务。服务税的开征既开辟了新的间接税收入来源，更进一步完善了印度间接税体系，2013-14 财年服务税收入 180141 亿卢比，占比为 8.86%。不过，服务税尚未转型为增值税，因此存在重复征税问题。近年来，印度国内对全面课征货物及劳务税（Goods and Service Tax, GST）的改革呼声甚高，一方面目的是统一中央消费税与邦销售税两种间接税制，以改善国内市场割据现状，促进经济增长，另一方面也意在将服务税纳入增值税系统，消除重复课税，以促进服务业发展和产业结构升级调整²。

印度 1990-91 财年和 2013-14 财年主要税种收入及占比的对比情况如表 4-6 所示。

表 4-6：印度现行税制结构（与 1990-91 财年对比）

税系	税类	税种	2013-14 财年	1990-91 财年
直接税 (33.42%)	所得税 (33.11%)	个人所得税	11.85%	6.13%
		公司所得税	20.64%	6.08%
	财产税 (0.55%)	土地收入税等	0.62%	1.76%
	其他 (0.31%)	酒店收入税、支出税等	0.31%	0.52%
间接税 (66.58%)	货劳税 (48.18%)	销售税	24.78%	20.78%
		消费税	14.54%	33.64%
		服务税	8.86%	-
	进出口税 (9.22%)	进出口关税	9.22%	23.53%
	其他间接税 (9.18%)	印花税、运输税、购买甘蔗税等	9.18%	8.08%

¹ 据印度经济数字地图 2011 统计，2004-05 年度至 2009-10 年度，印度进出口总额翻了一番多，从 1950 亿美元增长到 4671 亿美元。

² 由于牵扯到各邦主体的利益分配格局，箭在弦上的 GST 改革却遇到重重阻力，持续“难产”。

数据来源：印度财政统计年鉴(Indian public financial statistics)2014-2015，下载于印度财政部网站 <http://www.finmin.nic.in/>。

注 1：表中税系、税类所附括号内数据均为印度 2013-14 财年税制结构数据。

注 2：财产税主要包括土地收入税、财富税、遗产税和赠与税，其中遗产税和赠与税收入甚少，并于 2012-13 财年开始停征。

注 3：其他间接税包括印花税、车辆税、货物和乘客税、购买甘蔗税、电力税和娱乐税等。

4.2.4 俄罗斯税制结构变迁历程

上世纪 90 年代初，前苏联解体，俄罗斯宣告独立。伴随着政治上的剧变，俄罗斯开始向市场经济体制转轨，税制转轨也同样激进，通过大规模税制改革迅速建立了所得税、货劳税、财产税和进出口税各主要税类和税种均有的税收组合结构，并在 1999-2001 年间通过又一次大规模税制改革，取消了一些冗杂的税种，精简了税收组合结构。

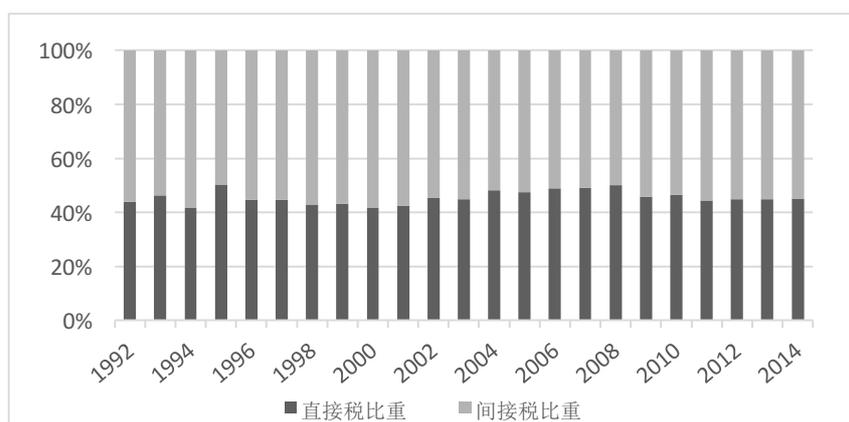


图 4-11：俄罗斯税系结构变化（1992-2012）

数据来源：俄罗斯联邦统计局《俄罗斯统计年鉴（俄语版）》(Российский статистический ежегодник, 2003-2015 年税收收入数据计算得出。

这期间，俄罗斯的税收收入结构形成了直接税、间接税并重的“双主体”模式，两者的相对地位随时间有所起伏，但变动不大（见图 4-11）。税类结构变迁则颇具特色（图 4-12），可分为两个阶段：第一阶段（1992 年-2001 年），以（国内）货劳税、所得税为“双主体”；第二阶段（2002 年至今），以货劳税、所得税、进出口税、财产税类（含资源税）均高的“多主体”模式。具体到税种结构，又以个人所得税、出口关税、资源税明显上升、企业所得税下降为主要特征（图 4-13）¹。

¹ 俄罗斯进出口税以出口关税为主，故不再单独列示进出口税的税种结构。

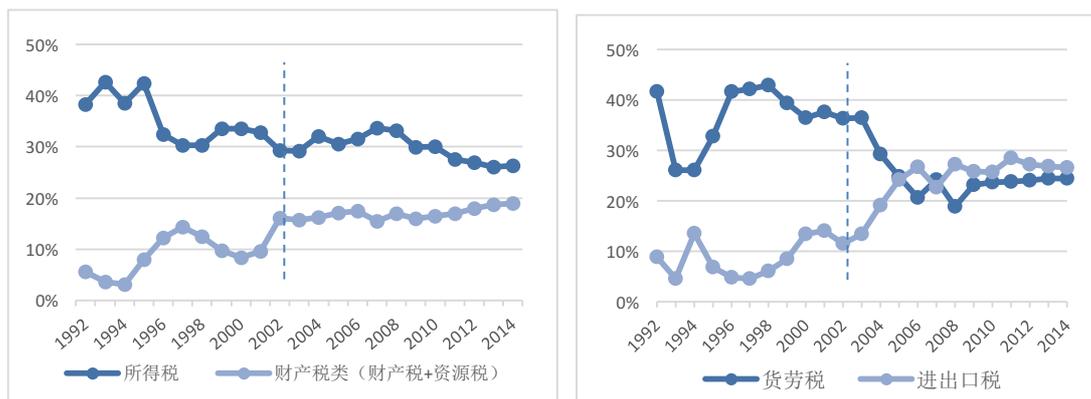


图 4-12：俄罗斯税类结构变化（1992-2014）

数据来源：俄罗斯联邦统计局《俄罗斯统计年鉴（俄语版）》（*Российский статистический ежегодник*，2003-2015 年税收收入数据计算得出。

注 1：“直接税”包括所得税、财产税类（财产税+资源税¹）；“间接税”包括流转税及其它税收。所得税类包括个人所得税、利润税（企业所得税）、统一认定收入税（2005 年及以后）。流转税类包括：对境内、外两部分商品及服务征收的增值税、消费税及进出口关税（1992-2004 年为“对外贸易和对外经济活动税”，2005 年后为“对外经济活动收入”）。

注 2：除上表所列之外的其他税类主要包括印花税、博彩生意税、运输税等。

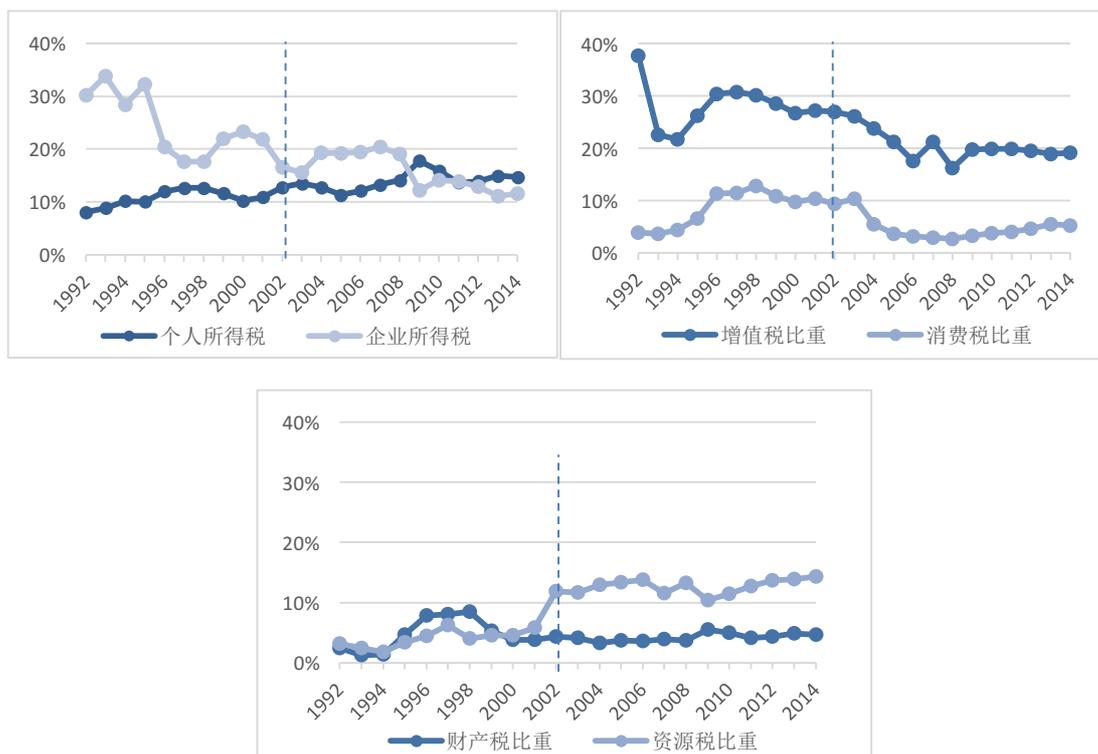


图 4-13：俄罗斯税种结构（1992-2014）

数据来源：俄罗斯联邦统计局《俄罗斯统计年鉴（俄语版）》（*Российский статистический ежегодник*，2003-2015 年税收收入数据计算得出。

¹ 对资源税性质的界定存在争议。因俄罗斯资源税大部分由矿藏开采税和自然资源使用税（费）组成，应视为国家凭借资源所有权向资源使用者征收的租金，故本文把俄罗斯的资源税列入财产税，从而直接税范畴。

（1）第一阶段：1992年-2001年

这期间俄罗斯税制结构变迁主要体现在税种组合方式上。俄罗斯独立伊始，通过颁布《税收体制基本原则法》等一系列法令，将俄罗斯由前苏联计划经济体制下的税收制度，迅速转变为适应市场经济体制的现代税收制度，具体措施主要有：将周转税改为增值税和消费税；将利润上缴改为利润税；把过去苏联实行的居民所得税改为自然人所得税；调整进出口关税；设立财产税、不动产税、物价调节税等若干税种¹。虽然快速建立了现代税收制度，但存在着税收制度复杂多变，税法缺乏严肃性，各项税费过多过滥²等诸多问题，这加剧了税收秩序的混乱、加重了企业和居民的税收负担，使偷漏税现象极为严重，1997年税收拖欠的比例高达34%³。

从税收收入结构看，俄罗斯独立之初面临经济倒退、生产滑坡、大量失业、社会秩序动荡等一系列问题⁴，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，在转轨之初“双主体”结构已然初具雏形，经济的短期下滑没有使税制结构产生剧烈变动；不过相对于直接税（所得税、财产税）而言，这一阶段以行政方式征收间接税（货劳税和进出口税）比重更高。

（2）第二阶段：2002年至今

20世纪末俄罗斯陷入严重的债务危机，饱受诟病的税制体系亟待改革。1999—2001年俄罗斯启动新一轮税制改革，《俄罗斯联邦税法典》两部分先后生效，既有对税收管理程序的严格规定（第一部分），又有各主要税种的具体税制设计（第二部分）。本轮改革大大强化了税收法律的严肃性，赋予税务机关依法稽查的权利；通过取消部分税种、调整税率、实行简化课税体制等多种方式，进一步完善了税制体系；引入了纳税人固定账号制度和源泉扣缴制度，加大违法惩

¹ 财政部税收制度国际比较课题组.《俄罗斯联邦税制》[M],中国财政经济出版社,2000.

² 当时,地方政府拥有税收征管权,并有权开征新的地方税种,这使得地方税费种类骤增,联邦、联邦主体及地方三级税费总计超过250余种。

³ Clifford G. Gaddy and William G. Gale. "Demythologizing the Russian flat tax." *Tax Notes International*, March 14: 983-988.

⁴ 人均GDP从3095美元降至1999年的不足1500美元。数据源自世界银行,以现价美元计的数据(采用当年官方汇率从各国货币换算得出)。

处力度，规定诸如石油企业若欠缴税款，将禁止其接入出口输油管线等一系列威慑措施，极大地提高了纳税遵从度。

一系列措施使得俄罗斯税制结构得到进一步优化，税收组合更为清晰简明，直接税地位有所上升，同时税类结构呈“多主体”发展。

1. 货劳税比重下降

货劳税比重下降，源于增值税和消费税收入比重的大幅降低，变化的途径主要有：（1）取消多项税种。包括取消公路使用税、住宅公用事业与社会领域设施维护税、燃油销售税、汽车运输工具购置税等，并于 2004 年取消了销售税。（2）2004 年下调增值税的标准税率，由 20% 降至 18%。税率调整后俄罗斯增值税收入比重发生了明显变化，由 2003 年的 26.17% 降至 2005 年的 21.22%。（3）对小企业实行简化的单一税制。2008 年 1 月 1 日起，规定对年营业额不超过一定标准的超小型企业和小型企业按规定的单一税率征收，代替增值税和企业所得税，现行税率为超小型企业 6%，小型企业 8%¹。

2. 进出口税大幅增长

进出口税（主要为出口关税）的增加，减缓了直接税比重下降的趋势。一方面，按照国际货币基金组织贷款协议和世界贸易组织提出的“入世”要求，从 1996 年起逐步减让进口关税。另一方面，改革原油出口关税，于 2002 年 2 月由从价税改为从量税²，并将税率与国际市场价格挂钩，确立起原油价格上升自动带动税收增加的机制。由于大量出口油、气等资源类初级产品，俄罗斯是少数几个仍然征收出口关税的国家，在国际油价不断飙升的背景下，这一改革使俄罗斯关税收入迅速上升。根据本文计算，俄罗斯关税占税收收入的比重由 2002 年的 10.3% 增长到 2014 年的 26.6%，有的年份甚至超过了 28%。这种特点与俄罗斯的经济特征密不可分。强劲“复苏”的俄罗斯经济，其发展方式实际上仍为粗放型和资源依赖型，经济增长依靠人力、投资、能源等生产要素的大量投入来实现，并高度依赖对外贸易尤其是能源出口³。

¹ 龚辉文. 后金融危机时代世界税收政策比较研究[J]. 中国税务出版社, 2012.

² 从价税与出厂价格挂钩，故而俄罗斯油气企业曾广泛使用转移价格来逃避税收。

³ 据俄罗斯经济发展和贸易部的资料显示，21 世纪初期俄罗斯经济增长的 27% 以上由石油和天然气等能源

3. 所得税有增有减

这一阶段所得税比重变化的途径主要有：（1）个人所得税改革。于 2001 年取消累进制的个人所得税，对自然人的劳动收入实行 13% 的统一税率，同时引入纳税人永久账号制度及源泉扣缴制度，并调整中央与地方的分成比例，将个人所得税收入全部划归地方。¹改革后的个人所得税迎来收入的大幅度增长：2001 年个人所得税收入比上年增长 25%、2002 年增长 21%，个人所得税占税收收入的比重也从 2000 年的 10.2% 提升至 2002 年的 12.8%，并在近年来维持在 13% 左右，2009 年甚至高达 16%。（2）利润税（企业所得税）改革。此前俄罗斯利润税税率居高不下²，企业税负过重、怨声载道，偷逃税行为也相当严重。本次改革后，利润税税率进入了持续的下降通道（由 2001 年 35% 降低至 2005 年的 24%，并取消了众多的课税优惠和税收豁免，税基扩大增加的税收收入覆盖了因降低税率而减少的税收收入，最终效果为企业所得税的迅猛增长。2004-2005 年，俄罗斯税收收入增幅为 12.4%，而利润税增幅高达 53.6%；而在 2002-2003 年，在总体税收收入增幅达 18.7% 的情况下，利润税增幅仅为 13.6%³。

3. 资源税（财产税类）地位提升

俄罗斯甫一成立就设立了多种资源类税费，如矿物原料基地再生产税、自然环境污染税，林业税、水资源税、地下资源使用费等，在 20 世纪 90 年代，资源税占税收收入比重约为 3%-5%。然而俄罗斯学者倾向于认为，彼时的资源税设计未能体现俄罗斯作为资源大国对调节资源使用的重视，在财政收入日益恶化的情况下，加强对资源的课税力度也能为政府筹集更多收入。2001 年俄罗斯修改并出台了新的资源税体系（2002 年 1 月 1 日起施行），通过费改税（地下资源使用费改为税收）、开征新税种（矿藏开采税）、扩大征收范围（涵盖了土地、矿产、森林、草原、滩涂、海洋和淡水等几乎全部自然资源）、计税依据改为从价和从

的出口贡献，而包括能源在内的原材料行业生产总值占到俄罗斯 GDP 的 70% 以上。（郭连成，唐朱昌. 俄罗斯经济转轨路径与效应[M], 东北财经大学出版社, 2009: 4-5.）

¹ 改革前，个人所得税收入的 80% 归地方。有学者认为此举有助于激励地方政府加强对个人所得税的征收，降低帮助地方纳税人隐瞒收入的动机。（Clifford G. Gaddy and William G. Gale, 2005）

² 企业所得税税率为 35%，个人所得税最高边际税率为 60%，增值税税率为 28%。

³ 根据俄罗斯联邦统计局《俄罗斯统计年鉴 2009》表 22.5 及 *Russia in Figures (2003—2005)* 计算得出。

量计征相结合等方式，资源税收入得到大幅提升，占税收收入比重也由 2001 年的 5.79% 跃升至 2002 年的 11.83%。经过一系列调整，俄罗斯现行资源税主要有矿藏开采税、水税、动物和水生物资源使用税。近 10 年来，俄罗斯资源税收入稳中有升，2014 年占比为 14.29%，成为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。

历经 20 余年的变迁，俄罗斯现行税制结构如表 4-7 所示。

表 4-7：俄罗斯现行税制结构（税系、税类及主要税种，2014 年）

税系	税类	税种	
直接税 (45.21%)	所得税 (26.26%)	利润税（企业所得税）	11.57%
		个人所得税	13.16%
		统一认定收入税 ¹	1.53%
	财产税类 (18.95%)	财产税	4.66%
		资源税	14.29%
间接税 (54.62%)	货劳税 (24.41%)	增值税	15.92%
		消费税	3.76%
	进出口税 (26.60%)	进口关税	26.60%
		出口关税	
其他税 (3.78%)	印花税、博彩生意税、运输税	3.78%	

数据来源：俄罗斯联邦统计局 Russia in Figures 2003-2015，以及《俄罗斯统计年鉴（2003-2015）》。下载地址：

http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1135075100641

4.2.5 南非税制结构变迁历程

南非是非洲最大的经济体和最具影响力的国家之一，对地区经济发展起到了重要的引领作用。近年来，南非经济发展强劲，人均国民生产总值在发展中国家中名列前茅，2010 年加入金砖国家，与巴西、俄罗斯、印度、中国加强了交流合作。

¹ 俄罗斯于 2005 年开始对修理、理发等个体工商户征收税率为 15% 的统一认定收入税。

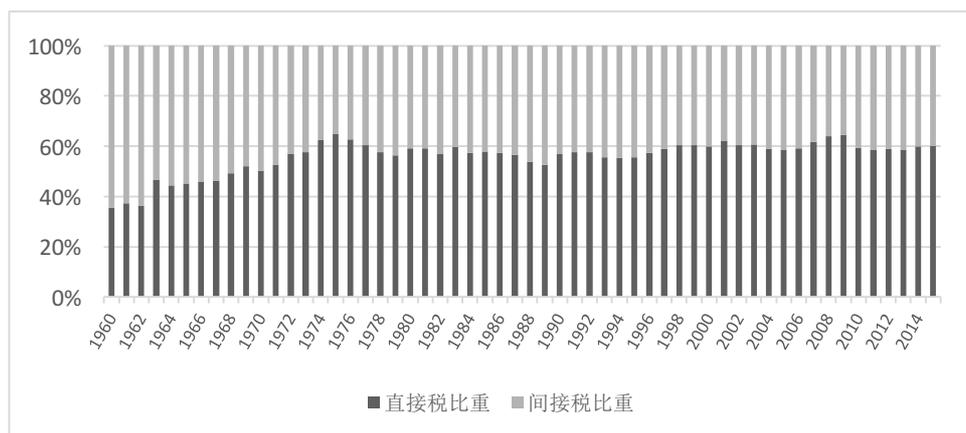


图 4-14: 南非税系结构变迁 (1960-2015)

数据来源：南非储备银行数据库 (<http://www.resbank.co.za/Research/Statistics>)。所得税数据编号 KBP4425K，财产税数据编号 KBP4439K。直接税=所得税+财产税，其余为间接税。

上世纪 60 年代中期，南非形成“双主体”模式税制结构，并经历了由间接税地位较高演变为直接税地位较高的变迁过程。图 4-14、4-15 展示了南非 1960-2015 年间税制结构变动的趋势。可以看到，1960-1975 年间，所得税增长带来直接税比重大幅提升，此后直接税、间接税比重的比率一直维持在 1.5 左右，仅有小幅波动。从税类结构看，所得税、货劳税构成南非税收收入的主体，进出口税持续降低，由 12.78% 降至 4.23%，财产税占比甚微，多年来始终在 2% 附近徘徊。

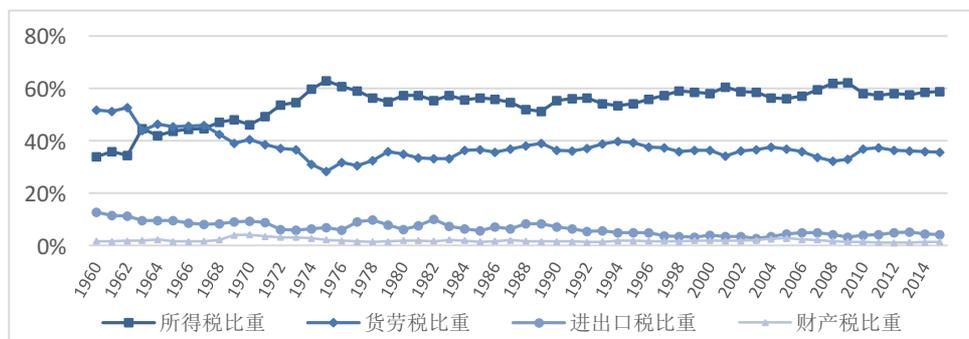


图 4-15: 南非税类结构变迁 (1960-2015)

数据来源：南非储备银行数据库 (<http://www.resbank.co.za/Research/Statistics>)。

所得税：数据编号 KBP4425K，为对收入、利润、资本利得所征税收占全部税收收入的百分比。由于南非工薪税占比极小（约为 1%）、且 2000 年以前并未开征，故本图所得税占比数据未含工薪税。

进出口税：数据编号 KBP4438K，含进出口关税。

财产税：数据编号 KBP4439K，含证券交易税、赠与税、房地产税等。

货劳税：无直接数据，笔者以“100%-所得税-财产税-进出口税”计算得出。

4.2.5.1 “双主体”形成期 (1960-1975)

从 1910 年南非联邦成立到 20 世纪 70 年代中叶，南非经济除个别年份外都保持着较高增速，尤其从 60 年代到 70 年代上半期，南非 GDP 增速连年超过 7%，

成为当时世界经济增长的一个奇迹。与此同时，南非 1962 年通过《所得税法案》，开始征收个人所得税。充盈的税源与所得税制的引入相结合，带来所得税从而直接税比重近 20 年的持续上升，1960 年 35% 跃升至 1975 年 65%，由此，税制结构进入“双主体”时代，并完成了由间接税比重较高向直接税比重更高的转变。

为何南非早在 20 世纪 70 年代就能够形成以所得税为主体之一的税制结构？本文认为可以给出如下解释。第一，南非工业化起步较早，市场经济发展极快，为所得税的征收奠定了良好基础。从一战开始，南非制造业发展迅速，在二战期间制造业产值已超过矿业，成为南非最大的产业部门。到 20 世纪 60 年代，南非的经济增长速度已经可与当时世界上发展最快的日本相匹敌。¹70 年代中叶，南非已建立起发达的现代工业体系，并发展了完善的基础工业和第三产业，其发展水平已与世界中等发达国家相当。企业蓬勃发展、居民收入水平大幅提升，极大地拓展了直接税税基。第二，1961 年南非宣布退出英联邦以前，长期属于英国的殖民管辖地，南非联邦法案均由英国制定，有着比较悠久的所得税征收传统，税制健全性和征管效率也与市场经济发展相契合。在《所得税法案》确定征收个人所得税前，南非对所得和利润征收的税收就已超过 30%，这在发展中国家着实不多见。第三，南非贫富差距巨大。在所有纳税人中，占比仅为 9.7%、年收入高于 400,000 兰特（约合 4 万美元）的纳税人所缴纳的个人所得税在全国个税总收入中的比例高达 56.6%²，占全国税收收入总额的比例超过了五分之一。换言之，南非个人所得税的高收入，与南非收入分配严重失衡、居民贫富差距巨大是息息相关的。在这种客观约束下，政府选择所得税作为税制结构的主体，既是筹集税收收入的需要，也是出于促进社会公平、维持社会稳定的考虑。

4.2.5.2 “双主体”稳定发展期（1976 至今）

1976 年至上世纪九十年代间，南非税收组合结构变化不大，税收收入结构也保持相对稳定，仅进出口税有比较明显的下行趋势。到了上世纪 90 年代初，历经了一系列政治斗争和社会变革的南非，经济处于非常困难的时期，政府迫切

¹ 引自艾周昌等著：《南非现代化研究》，华东师范大学出版社，2000 年版。另据世界银行数据，1960 年南非人均 GDP 排名 32 位，日本排名 29 位。

² 数据来源于南非税收服务局 2014 *Tax Statistics*。

需要拓宽公共收入来源以满足发展的需要，为此开展了一系列财税改革，使税制结构产发生了变化。一方面，税收收入得到大幅度提升，税收收入占 GDP 的比重由 1995-96 财年的 22.6% 上升到 2012/13 财年的 25.3%（2007/08 财年一度达到 27.8%）；另一方面，在充分保证税收收入的同时施行一系列减税措施，改变了所得税两大税种的收入水平，即个人所得税比重有所降低、企业所得税比重有所上升（见图 4-16），而货劳税、进出口税和财产税变化不大。

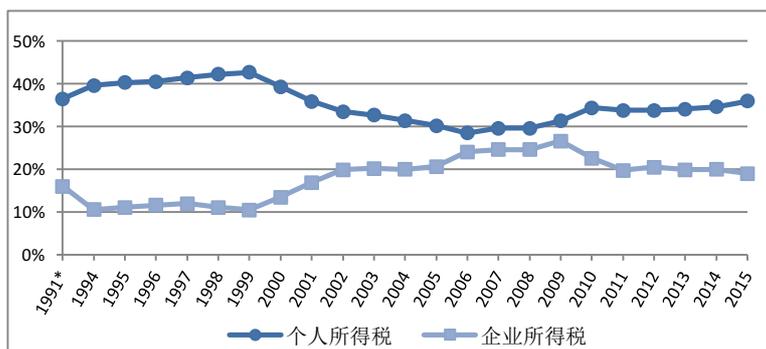


图 4-16: 个人所得税与企业所得税变化趋势 (1991-2015)

数据来源：南非财政部、税收服务局 2015 Tax Statistics 及 2015 Tax Statistics。

*: 1991 年数据来源于国家税务总局税收科学研究所编《外国税制概览》，1998 年第一版第 313 页。由于南非统计局、财政部、税收服务局公布的税种收入官方数据均为 1994 年起始，故此处 1992、1993 年数据缺失。

(1) 所得税的变化。第一，2001 年开征资本利得税、1996 年引入“退休基金税”。第二，扩大所得税课税范围，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，进一步拓宽了所得税税基。第三，大范围减免个人所得税。自 2002 年至今南非政府对个人所得税的减免总额高达 1057 亿兰特，使得个人所得税占 GDP 的比重由 1998/99 财年的 10.3% 下降到 8% 左右。第四，降低企业所得税税率。1994 年将企业所得税税率从 40% 下调到 35%，进而下调至 28%（这种调整同样适用于从事黄金采矿的企业）；公司附加税税率于 1996 年起从 25% 逐步下调至 12.5%，又于 2007 年下调至 10%。第五，制度优惠政策以吸引投资、鼓励创新。南非政府从 1996 年起对总资产超过 300 万兰特的投资项目减税；为鼓励科技创新，企业每年用于科研开发的固定资产投资可以减税 25%。这类优惠大大拉动了投资需求，激发了企业的活力。

(2) 货劳税和进出口税的变化。第一，引入增值税。南非于 1991 年将一般销售税改为消费型增值税，最初的税率为 10%，1993 年提升至 14%，成为南非政府的重要收入来源。第二，降低关税。南非与纳米比亚、博茨瓦纳、莱索

托及斯威士兰于 2002 年成立南部非洲关税同盟 (SACU)，并履行加入 WTO 的承诺，显著降低了其关税水平，目前平均关税税率为 5.8%¹。

(3) 财产税的变化。改革财产税，开始对房产的保有环节征税，扩大了财产税的税基。2005 年 7 月，南非新《财产税法》生效，部分城市开展了首次新税基评估工作，并于 2009 年 7 月全部开始新税基评估征收工作，为财政税的征收提供保障。

(4) 其他税的变化。南非的其他税类主要为环境保护类税种，属于特定行为为目的税。近年来频繁设立的新税种体现了南非政府对环境保护的重视程度：2000 年 11 月开征空中旅行税，2004 年 7 月开征塑料袋税，2009 年 7 月开征电税、10 月开征白炽灯税，2010 年 9 月开征摩托车二氧化碳排放税。这类税收根据“污染者付费”原则设立，且税率不断上调，在 2010-2011 财年及 2011-2012 财年分别为南非税收贡献 66.79 亿及 90.07 亿南特，占税收总收入比重超过 1%。

以上几个方面的税制改革明显透露出扩大税基、增加税收收入的政策意图，同时也顺应了国际税制改革“简税制、低税率”的潮流，取得了显著的成果：有学者测算，施行税制改革后的 1996-2003 年间，与 1985-1993 年间相比经济平均增长率由-1%提升为 3%，投资年均增长率由-2.9%提升为 4.7%，通胀率更是由 14.3%大幅降低至 6%，财政赤字占 GDP 比重也由 7.2%下降至 3%左右²。税制改革虽未影响直接税、间接税“双主体”的整体结构，但税制要素的调整直接改变了部分税种的收入水平，进一步优化了税种结构，也使得南非的税收体系更为成熟完善。

特别要指出的是，南非个人所得税为主体税种的税制结构在发展中国家独具特色。据南非现行税制，所得税有个人所得税、企业所得税³、企业二次所得税 (Secondary tax on companies)⁴、逾期所得税利息 (interest on overdue income tax)、退休基金税 (tax on retirement funds)⁵、小企业税收赦免收益 (small business tax

¹ 陈平路、陈遥根：《南非税制评析》，《涉外税务》2007 年第 10 期。

² Ismail Momoniat(2005). Fiscal Decentralization in South Africa. OECD Working Paper.

³ 个人所得税及企业所得税中均含对资本利得征收的部分。

⁴ 指对净股息开征的税收，宣布发放股息的公司负有此税的纳税义务。目前税率为 10%。

⁵ 1996 年起征，2007 年停征。

amnesty proceeds) 以及工薪税 (技能发展税)¹等; 流转税包括增值税、燃油税、关税、消费税等; 财产税包括交易税²、证券交易税、房产税、赠与税等; 其他税主要为印花税³、多项环境保护税⁴及无法归入特定税类的杂项收入。个人所得税在南非税制结构中地位一直十分稳定, 每年为南非贡献超过三分之一的税收收入, 现行制度为综合征收、6级累进、最高边际税率 40%。

除了上文提到的经济原因、历史原因以及税制改革原因外, 以直接税尤其是个人所得税为主体的税制结构的形成与发展, 与南非高效的税务管理水平也是密不可分的。南非税务部门的税收征管成本率自 1998 年至今始终保持在 1% 左右⁵, 与日本等发达国家相当。南非先进的征管水平主要表现为以下四点。第一, 南非的税收制度与政策安排均通过立法程序予以明确, 政府和税务征管部门只能在法定授权范围内制定实施办法, 除立法机关外, 任何其他部门无权设定公民和法人的纳税义务。南非还形成了相对完善的税基评估异议、申诉程序, 加强了对税收征管的监督, 维护了纳税人权益。第二, 南非实行税收指数化, 制定个人所得税、企业所得税时考虑了通货膨胀因素, 每年都要对免征额、税收返还和各应税所得额级次进行调整。南非每年还要对不同规模企业适用的税率进行微调, 另外在执行减税计划时, 分多次、小幅度地降低企业所得税税率, 保证了税收收入的稳定性与政策的连贯性。第三, 实行税款预缴制度, 且纳税人报税及退税等手续十分简便, 税务工作程序规范成熟。例如, 南非实行综合征收制的个人所得税, 在纳税人取得应纳税收入时, 由发放工资的单位或结算盈利的机构 (如基金公司等) 代扣预缴税款; 每财年结束时, 由纳税人自行申报, 多退少补。税务机构对退税申请的审核及税款返还也会在两周内完成。第四, 推进税款电子支付, 降低收缴

¹ 工薪税即由技能发展税 (skills development levy) 组成, 为税务部门联合劳动部门强制征收, 目的是为雇主承担的员工培训费用提供基金。

² Transfer duty, 是南非财产税的最主要来源, 适用累进税率, 对所有个人、企业及各类组织的财产增量征收。

³ 2009 年 4 月 1 日起停征。

⁴ 包括空中旅行税 (2000 年 11 月起征, 形式为机票税)、塑料袋税 (2004 年 7 月起征)、电税 (2009 年 7 月起征)、白炽灯税 (2009 年 10 月起征)、摩托车二氧化碳排放税 (2010 年 9 月起征)。

⁵ 见南非税收服务局出版物 2012 Tax Statistics, 第 5 页表 1.5。

现金风险。南非纳税人可以通过税务分支机构、在线支付（eFilling）以及银行转账支付等三种渠道缴税，其中只有第一种可以接受现金缴纳。而南非税法规定，自 2011/12 财年起，税收服务局不再接受超过 10 万兰特的增值税及个人所得税通过税务机关分支机构缴纳，此举使得 2011/12 财年通过现金缴纳的税款比例降至 5.2%，从账户数来看，仅占约 1%。此外，南非拥有相当完备的金融体系，监管有效、管理良好。截至 2008 年底，南非共有注册银行 33 家，43 家外国银行在南非设立代表机构；南非证券市场发达，约翰内斯堡股票交易所的市值近年来排世界前 20 名，债券交易所也为新型债券市场中最具流动性的市场之一¹。发达的金融体系为税收的征缴提供极大的便利，进一步保障了南非税收的征收和管理。

南非现行税制结构及主要税种收入水平如表 4-8 所示（与 1994-95 财年对比）。

表 4-8：南非主要税种收入及比重

税系	税类	税种	2014-15	1994-95
直接税 (58.6%)	所得税 (57%)	个人所得税	35.9%	39.5%
		企业所得税	18.9%	10.5%
		二次征收企业所得税	2.2%	1.1%
	财产税及其他 (1.6%)	赠与税、不动产税	1.6%	1.8%
间接税 (41.4%)	货劳税 (34.7%)	增值税	26.5%	25.7%
		消费税	3.3%	4.8%
		燃油税	4.9%	7.3%
	进出口税 (4.1%)	进出口关税	4.1%	4.9%
	其他间接税 (2.6%)	电税、塑料袋税、摩托车排放税、白炽灯税等	2.6%	4.2%

注1：财产税及其他栏，“其他”指印花税。但印花税自2009年4月1日起废止，故1994-95年间数据包含印花税，2014-15财年数据仅含赠与税、不动产税、股票转让税等财产税。

注2：二次征收企业所得税于2012年4月1日起更替为股息红利税（Dividends Tax）。

数据来源：南非财政部、税收服务局（SARS）2008 Tax Statistics 表格1.2.1（包含2007/08财年及以前数据）；2015 Tax Statistics 表格A1.2.1（包含2008/09财年至今数据）。整本下载地址：

<http://www.treasury.gov.za/publications/tax%20statistics/default.aspx>。

¹ 杨立华. 南非的经济金融制度[J].中国金融, 2011, 5.

4.2.6 五国比较

表 4-9 简要对比了金砖国家税制结构变迁历程及类型。

从税收组合结构变迁看，巴西、中国、印度和南非四国均通过逐次改革在一段较长时期内完成由传统税制向现代税制的转变，属于渐变型；而俄罗斯改革较为激进，短时间内迅速建立起现代税制结构，属于剧变型。

从税收收入结构变迁看，中国、俄罗斯和南非业已完成向“双主体”税制结构模式的转变，而巴西和印度虽未成为“双主体”，但直接税比重均有所上升，与间接税收入地位差距有十分明显的缩小。进一步地，除俄罗斯外，其他国家的税类结构均呈现从货劳税或进出口税向所得税集中的特点。

从而，根据本文分类，巴西、中国、印度和南非的税制结构变迁属于“渐变-集中型”，俄罗斯税制结构变迁属于“剧变-发散型”。

表 4-9: 金砖国家税制结构变迁历程比较

国家及考察区间	变迁类型	变迁历程
巴西（1900-2009）	渐变-集中型 （向所得税集中）	始终保持间接税为主体的税制结构，直接税比重不断上升
中国（1994-2012）	渐变-集中型 （向所得税集中）	由间接税为主体演变为“双主体”税制结构，间接税比重更高
印度（1950-2012）	渐变-集中型 （向所得税集中）	始终保持间接税为主体的税制结构，间接税比重经历了“倒U”型变化过程
俄罗斯（1991-2012）	剧变-发散型 （向多税类发散）	始终保持双主体税制结构，间接税比重更高
南非（1981-2013）	渐变-集中型 （向所得税集中）	由以间接税为主体演变为“双主体”税制结构，直接税比重更高

资料来源：作者整理。

4.3 金砖国家税制结构变迁成因比较

金砖国家税制结构变迁受政府主观取向与客观条件的双重制约，并主要通过三条路径达成：第一，推行税制改革；第二，改变税源基础；第三，改善征管条件。其中，推行税制改革体现出政府的主观取向，税源基础的变化主要寓于经济发展水平的提升，而征管条件的改善则是主客观因素共同作用的结果。

4.3.1 主观取向：税制改革促成

总结金砖五国税制结构变迁历程可以发现，各国税制结构变迁与各国政府推行的税制改革密切相关，税制结构发生重要变化的时点，往往即是政府推行税制改革的时点。这说明，金砖国家税制结构变迁主要由政府主动推行的税制改革达成，充分体现了各国政府在面临客观约束的前提下，选择税制结构的主观取向。比较各国税制改革引致税制结构变迁的具体路径，发现有四点共性。

1. 引进并改革个人所得税，促成税制结构变迁。面对增加财政收入的需求和完善现代税制的需要，金砖国家通过引入个人所得税，并推行了一系列降低税率、减少级次、简化税制、减少优惠、扩大源泉扣缴和预缴的适用范围、加强征管等后续改革，拓宽了个人所得税税基，提高了纳税人的遵从度，使个人所得税收入得到迅速增长。

2. “以退为进”改革企业所得税，促成税制结构变迁。简化、降低企业所得税税率，并使其与个人所得税最高边际税率相近，堵塞了税收漏洞，提高了企业纳税人的遵从度，并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。

3. 普遍征收增值税，优化税制。巴西在 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。中国在 80 年代引入增值税，并进行了 1994 年归并其他货劳税、2009 年消费型增值税转型和近年营业税改征增值税等一系列改革；印度在 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；俄罗斯在 90 年代将周转税转为增值税。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，消除重复课税可刺激产业发展从而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。

4. 普遍降低关税税率，适应经济全球化。巴西、中国、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。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。

金砖国家税制结构变迁路径除具有四点共性外,另有一点个性值得关注:资源环境类税收在俄罗斯和南非的税制结构变迁中地位重要。俄罗斯是资源大国,为控制自然资源的非理性外流,将原油出口关税由从价计征改为从量计征,改革后其收入随国际油价的攀升而迅速增长¹;通过扩大资源税的课税范围及提高税率,使资源税收入迅速增长,占税收收入比重高达约 10%。南非燃油税是次于个人所得税、增值税、企业所得税的第四大税种,占比约 5%-7%;近年来更频繁开征新的环境类税种并不断上调税率²,一系列环境税收入占南非税收收入比重超过 1%。

4.3.2 客观因素:经济发展水平提升促成

经济发展水平是金砖国家税制结构变迁的重要原因。经济发展水平(以人均 GDP 计)越高的国家,企业利润水平及居民收入水平越高,所得税从而直接税税源一般就越丰富。而金砖国家的税制结构变迁历程同样印证了这一论断,总体上,经济发展水平越高的金砖国家,直接税比重越高,进入“双主体”时间越早;经济发展水平较低的金砖国家,间接税比重越高,进入“双主体”时间较晚,或至今尚处于间接税单主体状态。

图 4-17 绘制了五国人均 GDP 变化情况,为使时间序列数据可比,均使用 2005 年不变价美元计价的人均 GDP 数值。数据显示,税制结构较早呈现为直接税、间接税“双主体”模式的南非和俄罗斯,人均 GDP 在金砖国家中也是最高的;中国随着人均 GDP 的迅猛增长,税制结构刚刚迈入“双主体”门槛;长期并且仍然处于间接税为单主体的税制结构模式的印度,人均 GDP 水平也是最低

¹ 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,出口关税收入迅速增长。

² 2000 年 11 月开征空中旅行税,2004 年 7 月开征塑料袋税,2009 年 7 月开征电税、10 月开征白炽灯税,2010 年 9 月开征摩托车二氧化碳排放税。这类税收根据“污染者付费”原则设立,且税率不断上调,如电税从 2009 年的 2 分/千瓦时不断调整到 2012 年的 3.5 分/千瓦时,塑料袋税也从设立之初的 3 分/个调整到 4 分/个。

的。巴西则略显特殊，人均 GDP 水平在金砖国家中排名第三，但尚未进入“双主体”，这主要因为巴西社会保障税税率较高、税制较复杂、税负较重，对其他所得税存在明显的挤出作用，若将社会保障税纳入直接税，巴西早在上世纪 80 年代就形成了比较稳定的“双主体”税制结构。

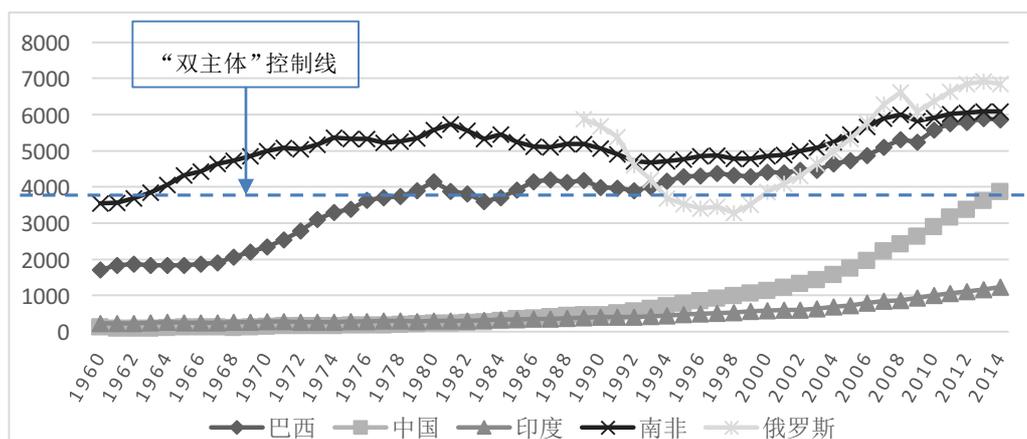


图 4-17 金砖国家人均 GDP 对比（1960-2014）

数据来源：世界银行宏观经济数据库，以 2005 年不变价美元计。

更具体地，金砖国家在完成税制结构变迁时的经济发展水平具有一定共性。表 4-10 比较了各国形成（或接近）“双主体”税制结构的时间、直接税比重以及人均 GDP 水平。可以清楚地看到，中、俄、南三国形成“双主体”税制结构的时间随相距甚远，但以不变价美元计的人均 GDP 水平却极为接近，均处于 3500 美元-4000 美元之间；巴西按照本文的分析口径虽然尚未进入“双主体”模式，但在十分接近双主体的年份，人均 GDP 也大致处于上述区间内。可见，达到一定的客观经济水平是完成税制结构向“双主体”转化的重要条件。

表 4-10：金砖国家经济发展水平与税制结构变迁¹

国家	时间	直接税比重	间接税/直接税	人均 GDP
巴西	1981 年-1998 年	约 36%-38%	1.63-1.78	3876 美元-4330 美元
中国	2013 年	42%	1.48	3619.4
俄罗斯	2000 年	41.93%	1.38	3870 美元
南非	1963 年	43%	1.33	3853.9 美元
印度	---	---	---	---

注 1：本表“人均 GDP（现价美元）”一栏使用世界银行以 2005 年不变价美元计算的人均 GDP 数据，具有可比性。

注 2：俄罗斯由于一直处于双主体阶段，故选取直接税比重最低的年份。

数据来源：人均 GDP 数据源于世界银行宏观数据库，直接税比重数据源于前文提及的各国相关资料，并由作者计算。

¹ 由于印度未实现“双主体”，故表中没有其相关数据。

4.3.3 主客观因素的共同作用：征管条件进步促成

金砖国家曾深受税收征管水平低下的困扰。90年代的中国、印度，以及刚独立时的俄罗斯，都曾因征管落后而遭受大量的税收流失¹，这些国家直接税比重的提升乃至“双主体”结构的实现，与征管条件的不断进步密不可分。这种进步主要有三个方面。

1. 加强法律保障。税收法制的完善不仅能够保障税收征缴率，还有助于提高公民纳税意识，营造良好的税收文化，是充分发挥税收收入分配调节作用、优化税制结构的有力武器。比如，在所得税比重超过50%的南非，通过立法程序严格明确税收政策，任何其他部门无权设定公民的纳税义务；俄罗斯也通过组建税务警察局，颁布《税务警察法》、《税收管理法》等，在大力查处税收违法和犯罪案件的同时进一步规范了税收管理，有效保障了纳税人的权益。

2. 改进征收制度。第一，源泉扣缴、税款预缴等制度的应用，能够有效提高所得税的收入水平。中国和印度近年来个人所得税收入的提升就得益于源泉扣缴制度，以及这一制度适用范围的扩大²。第二，差异化对待不同规模企业纳税人，既可提高税收管理效率，又能促进企业发展，使企业所得税收入得到增长。对纳税大户，巴西设立“大户管理处”对其经济活动严格监督，俄罗斯也于近年来采取了类似措施；对小微企业，两国均实行简易的单一税制度，代替增值税与企业所得税并简化报税手续。第三，对免征额及应税所得额的指数化调整和对税率的有计划调节（南非、巴西等）提高了纳税人对税收政策变动的接受程度，征管条件得到改善。

3. 加强信息化建设与完善信用体系。第一，信息化建设大大提升了税收征管效率。中国三期“金税工程”的建设有效解决了增值税虚假发票问题，印度的纳税信息系统建设使该国逃税情况得到极大改善，巴西的税务部门掌握着许多涉税第三方的信息，网络报税手段的大规模使用也收效甚佳³。第二，社会信用制度的

¹ 如俄罗斯一般只能实现税收任务额的50%-70%（引自傅志华：《俄罗斯个人所得税制改革考察》，《财政研究》，2003年第4期）。

² Luigi Bernardi & Angela Frascini: *Tax system and tax reforms in India*, Working Paper, 2005(4).

³ 所得税占比较实施前一年提升了2.3个百分点。

建立进一步提升了所得税收入。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,通过对纳税人从事商业及各种社会活动可能带来障碍以减少逃税行为发生。

比较金砖四国在税收征管上所做的努力,巴西最为突出。某研究机构的调查数据表明,2000-2009年,巴西平均逃税率在五个金砖国家中是最低的¹。此外,南非的税收管理水平也颇值得称道,其成熟的征管制度和高效的税务服务是高额所得税收入的坚实保障。中国对增值税等货劳税的征收和监控能力很强,保证了并提高了税收总收入水平,但尚未建立起面向个人纳税人的有效征管机制。俄罗斯也摸索出一套符合国情的征管办法,通过加强税务警察的执法力度并调整税制设计,逐步培育公民纳税意识,提高了所得税的遵从度。而印度在税收征管上表现最弱,尽管取得了一定的进步,仍显得力不从心。

¹ Global Financial Integrity: *Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2000-2009*.

5 金砖国家税制结构变迁成因的实证检验

金砖国家税制结构变迁受主客观因素的共同影响，并主要通过税制改革、经济发展以及征管条件进步达成。由于各国推行税制改革的年份不尽相同，本章对影响因素的实证检验分两步进行，首先使用金砖国家面板数据对税制结构变迁影响因素作整体检验，其次根据各国实际情况分别将税制改革纳入考虑，检验税制改革是否对税制结构变迁带来显著影响。

5.1 影响因素的整体检验¹

5.1.1 模型与变量选取

为检验金砖国家税制结构变迁的主要影响因素，建立计量模型如下：

$$TS_{it} = \alpha + \beta_s S_{it} + \beta_o O_{it} + u_i + v_t + \varepsilon_{it}$$

TS_{it} 代表金砖国家税制结构； S_{it} 代表影响税制结构变迁的主观因素， O_{it} 代表影响税制结构变迁的客观因素； u_i 代表不随时间变化的个体效应， v_t 代表时间效应。根据前文的理论分析，并结合研究对象的特点及数据可得情况，选取以下变量进行实证检验。

1. 税制结构作为被解释变量。税制结构需要找到一个比较合理的量化方式，既往研究中有使用某类税收占 GDP 比重代表的，也有使用某类税收占税收总收入比重代表的。在本文的概念界定里，税制结构模式划分以各税系比重之比率、各税类比重之比率作为依据（详见第 1 章第 2 节），为保持一贯性，并参考 Poterba et al.(1986)、Martinez-Vazquez (2009) 等学者的研究设计，使用税系（税类）比重之比率代表税制结构。本文研究的金砖国家均为发展中经济体，这些国家税制结构的主要矛盾表现在直接税对间接税比重不高、所得税对（国内）货劳税比重过低。因而，以直接税对间接税的比率代表税系结构（直接税比重/间接税比重），以所得税对（国内）货劳税的比率代表税类结构（所得税比重/（国内）货劳税比

¹ 由于各国税种的时序数据较短，尤其巴西无法获得具体税种收入数据，故本文的实证分析主要基于税系和税类两个层面展开。

重), 分别作为被解释变量进行回归分析, 探寻影响两者变迁的主要因素。

2. 影响税制结构变迁的主观因素¹。一方面, 政府对税制结构变迁的影响通过开征新税以及改变税制达成, 因而可以为税制改革设置虚拟变量, 考察改革前与改革后对税制结构的不同影响。²另一方面, 政府的主观取向能够很大程度地表现在支出约束上, 从而作用到宏观税负。现代国家往往公共支出规模越大、宏观税负越高, 而不同国家提高宏观税负的路径不同, 增加的宏观税负与各税种的变化也常常比例不等: 有的国家提高税负主要通过货劳税增收实现, 有的国家则主要通过所得税增收实现。因而宏观税负对税制结构变迁的影响也能够代表不同国家主观取向的差别, 应作为解释变量之一, 以 tb 表示。

3. 影响税制结构变迁的客观因素。客观因素一方面直接影响各税种税基, 另一方面也能够改变征管能力及效率。(1) 经济发展水平。经济发展水平是一国税制结构变迁的主导动因, 只有经济发展到一定阶段, 所得税税源相对充足, 税制结构才有可能呈现直接税比重较高的模式。因而, 经济发展水平越高, 直接税对间接税比率、所得税对货劳税比率可能就越高。使用人均国内生产总值代表经济发展水平, 并取自然对数以调整数据的数量级别, 变量以 \lnpgdp 表示。(2) 城镇化率。更高的城镇化率, 往往意味着更高的信息化程度、更便捷的征管方式、更低的征管成本, 从而有助于提高直接税的征管效率、提高直接税的相对地位; 另一方面, 商品与服务的规模也随着城镇化水平的提高而扩大, 因而也有可能提高间接税的相对地位。该指标为城镇人口数对总人口数的比率, 以 \lnpopurb 表示。

(3) 农业增加值比重。经济结构变动对税制结构的影响可以用农业增加值占 GDP 比重控制, 以 \lnagri 表示。同时, 这一指标与地下经济规模的关联性较强, 还可以在在一定程度上代表地下经济规模对征管效率从而税制结构变迁的影响。(4) 开放度。在世界经济一体化条件下, 开放程度越高, 进出口税越低、对资本征税越低, 因而关税和所得税尤其是企业所得税会受到影响。开放度使用对外贸易依存

¹ 政府主观取向可以通过一些更具有个体异质性的指标考察, 比如国家形式(单一制还是联邦制)、分权与集权程度等。但这适用于样本容量较大的截面或短面板数据。本文重点考察 5 个金砖国家的长面板数据, 样本容量有限, 难以引入这些变量。

² 税制改革的影响将在本章第 2 节着重考虑。

度（进出口贸易/GDP）指标，以 *Intrade* 表示。（5）物价水平。物价水平一方面可能通过抬升物价，增加货劳税收入；另一方面可能通过提升名义收入，抬升累进制所得税的平均有效税率，从而可能增加所得税收入，对税制结构变迁产生影响。物价水平以通货膨胀率（*lninf*）表示。

5.1.2 数据来源与统计特征

5.1.2.1 数据来源

本文使用金砖国家面板数据进行回归。由于各国国情迥异，数据起始时间各不相同，可供选取的变量个数及长短参差不齐，因此有必要作一说明。金砖国家税制结构变迁及相关宏观经济变量数据来源及基本情况详情见表 5-1。

表 5-1：数据来源及基本情况

变量描述	变量名	数据来源	数据时间				
			巴西	中国	印度	俄罗斯	南非
税系结构	<i>lnts1</i>	各国官方统计、IMF GFS 数据库	1900-1964, 1980-2009	1950-2014	1950-2013	1992-2014	1960-2014
税类结构	<i>lnts2</i>	各国官方统计、IMF GFS 数据库	1900-1964, 1980-2009	1985-2014	1974-2013	1992-2014	1960-2014
宏观税负	<i>lntb</i>	各国官方统计、IMF GFS 数据库	1900-1964, 1980-2009	1950-2014	1950-2013	1992-2014	1977-2014
人均 gdp	<i>lnpgdp</i>	世界银行数据库	1960-2014	1960-2014	1960-2014	1989-2014	1960-2014
农业增加值比重	<i>lnagri</i>	世界银行数据库	1960-2014	1960-2014	1960-2014	1989-2014	1960-2014
外贸依存度	<i>lntrade</i>	世界银行数据库	1960-2014	1960-2014	1960-2014	1989-2014	1960-2014
城镇化率	<i>lnpopurb</i>	世界银行数据库	1960-2014	1960-2014	1960-2014	1961-2014	1960-2014
通货膨胀率	<i>lninf</i>	世界银行数据库	1981-2014	1978-2014	1961-2014	1993-2014	1961-2014

5.1.2.2 统计特征

首先需要说明的是，为避免数量级差异过大，对上述所有变量均取自然对数进行回归。变量在数量级上的差别如果过于悬殊，会出现运算的较大误差。比如

税制结构变量变动范围约处于[0,3]之间, 城镇化率、农业增加值等指标不可能大于 1, 通货膨胀率等指标通常则在 0.1 以下, 而人均 GDP 则高达成千上万。为调节变量的数量级差异, 对被解释变量及解释变量取自然对数再进行回归, 其经济学含义是: 解释变量变动 1%, 将使得被解释变量变动 $\beta\%$ (假设系数估计量为 β)。

模型中各变量的统计特征如表 5-2 所示。由于各国可用数据的时间区间不同, 数据为非平衡面板, 为不损失样本容量、提高估计效率, 直接使用 Stata13.0 的相关命令处理非平衡面板, 而不再将其截取为平衡面板。

表 5-2: 各变量统计特征

变量名	个数	均值	标准差	最小值	最大值
lnts1	303	-0.8257	0.7442	-2.3116	0.6204
lnts2	220	-0.6838	0.9577	-3.8383	0.8031
lntb	286	-1.8691	0.3917	-2.8357	-1.1362
lnpgdp	246	3.1919	0.5729	1.9208	3.8403
lntrade	246	3.2583	0.7125	1.6060	4.7057
lnagri	246	2.5014	0.8198	0.8395	3.7961
lnpopurb	275	3.7737	0.5077	2.7852	4.4477
lninf	196	2.2699	1.4211	-0.9163	7.9888

数据来源: Stata13.0 输出。

5.1.3 估计方法及步骤

本节使用金砖五国长面板数据进行估计, 具体步骤如下。

1.单位根与协整检验。由于回归所选取的数据为时序宏观经济变量, 且为长面板, 如果存在单位根则有可能导致伪回归, 必须考虑各变量的序列平稳性, 并进行协整检验。为避免样本容量小造成的单变量检验功效不佳, 直接使用面板单位根检验方法。IPS 检验和 Choi (Fisher) 检验均可以应用于非平衡面板, 用这两种检验方法对各变量进行包含时间趋势的单位根检验, 经过选择至最大滞后阶数的反复检验, 发现各变量在两种检验方法下均不能拒绝“存在单位根”的原假设, 但均在一阶差分后平稳, 并且两个税制结构变量与其他自变量之间均存在协整关系, 可以进行回归分析。

2.控制个体效应及时间效应。由于金砖国家仅有 5 个, 而数据中的年份数目远高于 5 个, 属于典型的 $T > n$ 长面板数据, 应该同时控制个体效应和时间效应。

首先，设置国家虚拟变量：`country2-5` 的值为 1 时，分别表示中国、印度、俄罗斯南非，而 `country1`（巴西）为基准值。其次，为减少样本容量损失，不为时间设置虚拟变量，而是生成一个时间趋势变量 t ，并使 $t = \text{year} - 1959$ ¹。

3. 检验组内自相关。长面板数据的扰动项一般不能假定为独立同分布，可能存在组内自相关、组间异方差以及组间同期相关。由于金砖国家地理距离相隔较远，同期经济活动、税制结构及其他环境因素相互之间的影响程度比较低，可以假设不存在组间同期相关。首先检验组内自相关，分别对两个被解释变量 (`lnts1`、`lnts2`) 与各解释变量组成的方程作组内自相关检验 (Wooldridge test)，报告结果强烈拒绝“不存在一阶组内自相关”的原假设。进一步检验异方差，LR 检验的结果同样强烈拒绝“组间同方差”假设。从而，不应选择普通最小二乘法 (OLS) 回归，而应使用可行广义最小二乘法 (FGLS)。本文使用仅解决组内自相关的 FGLS 方法进行估计，这种方法可以处理长面板的组内自相关，并通过提供相应的“面板校正标准差” (Panel-Corrected Standard Error, PCSE)² 解决组间异方差问题。

4. 估计各变量系数，并分别考虑各组自回归系数相同 (AR1) 与允许各组自回归系数不同 (PSAR1) 两种情况。

综上，原模型可以写成更为具体的固定效应模型：

$$\begin{aligned} \text{lnts1}_{it} = & \alpha + \beta_1 \text{lntb}_{it} + \beta_2 \text{lnpgdp}_{it} + \beta_3 \text{lntrade}_{it} + \beta_4 \text{lnagri}_{it} + \beta_5 \text{lnpopurb}_{it} \\ & + \beta_6 \text{lninf}_{it} + u_i + \gamma t + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{lnts2}_{it} = & \alpha + \beta_1 \text{lntb}_{it} + \beta_2 \text{lnpgdp}_{it} + \beta_3 \text{lntrade}_{it} + \beta_4 \text{lninf}_{it} + \beta_5 \text{lnagri}_{it} \\ & + \beta_6 \text{lnpopurb}_{it} + u_i + \gamma t + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

其中， u_i 代表不随时间变化的个体效应， γt 代表仅依时间变化的时间趋势项。由于扰动项存在组内一阶自相关，从而：

$$\varepsilon_{it} = \rho_i \varepsilon_{i,t-1} + v_{it}$$

对于各组自回归系数相同的 AR1，有 $\rho_i = \rho$ ；对于各组自回归系数不同的

¹ 人均 GDP 等数据起始于 1960 年。

² 这一方法由 Beck 和 Katz (1995) 引入，可以有效地处理复杂的面板误差结构，比如组内自相关、组间相关、组间异方差等，它在样本量不够大时尤为适用。

PSAR1, 有 $\rho_i \neq \rho_j, i \neq j$ 。

5.1.4 回归结果说明

表 5-3 列示了回归结果, 其中 (1) 和 (2) 以 lnts1 为被解释变量, 是税系结构影响因素的检验结果, (3) 和 (4) 以 lnts2 为被解释变量, 是税类结构影响因素的检验结果。整体来看, 各解释变量系数普遍比较显著, 4 组回归的可决系数 (R^2) 均比较高, 说明回归方程对模型具有较强解释力。

表 5-3: 金砖国家税制结构变迁的影响因素检验

VARIABLES	(1)	(2)	(3)	(4)
	lnts1 ar1	lnts1 psar1	lnts2 ar1	lnts2 psar1
lntb	0.690*** (0.108)	0.798*** (0.104)	1.161*** (0.220)	1.153*** (0.218)
lnpgdp	1.185*** (0.277)	0.666** (0.262)	1.003*** (0.339)	0.626** (0.307)
lntrade	0.311*** (0.0704)	0.223*** (0.0695)	0.257** (0.115)	0.152 (0.116)
lnagri	-0.357*** (0.0984)	-0.209** (0.0955)	-0.164 (0.140)	-0.103 (0.142)
lnpopurb	-0.685* (0.382)	0.203 (0.379)	-2.684*** (0.728)	-1.897*** (0.696)
lninf	0.00571 (0.0122)	0.00619 (0.0112)	0.0555*** (0.0194)	0.0513*** (0.0183)
t	-0.0201*** (0.00401)	-0.0181*** (0.00418)	0.00818 (0.00688)	0.00386 (0.00663)
Constant	-0.396 (1.018)	-2.310** (0.942)	7.884*** (2.461)	6.233** (2.481)
Country FE	YES	YES	YES	YES
Year FE	YES	YES	YES	YES
Observations	175	175	154	154
R-squared	0.740	0.742	0.779	0.759
Number of country	5	5	5	5

注: 括号内为估计系数的标准差; ***表示 $p < 0.01$, **表示 $p < 0.05$, *表示 $p < 0.1$ 。

5.1.4.1 税系结构变迁的影响因素分析

比较 (1) 与 (2), 发现解释变量估计系数的显著性、符号及大小差别不大,

但使用 Panel-Specific 方法、允许每组样本自回归系数不同的列 (2) 中, 国家虚拟变量除印度 (country3) 外均变得十分显著¹, 表明这种方法能够更充分地表达不同国家间的个体异质性。下面具体分析各因素的影响。

首先, 代表政府主观取向的宏观税负²指标 (Intb) 高度显著, 且系数为正, 表明宏观税负的增加会导致直接税对间接税的比率上升, 也即当税收总收入扩大时, 直接税上升的幅度高于间接税。具体地, 宏观税负每变动 1%, 税系结构 (直接税比重/间接税比重) 同向变动 0.690%或 0.798%。这一方面说明, 宏观税负较高的金砖国家, 直接税税负也较高; 另一方面说明, 金砖各国税负水平的提升, 多以增加直接税税负为主要路径, 而非增收间接税。

第二, 经济发展水平指标 (lnpgdp) 高度显著, 并且系数较大, 人均 GDP 每变动 1%, 税系结构 (直接税比重/间接税比重) 同向变动 0.666%或 1.185%, 说明经济发展水平对税制结构的影响比较突出, 随着经济发展水平的提升, 金砖国家税制结构朝向直接税相对地位更高的模式变迁。

第三, 外贸依存度 (lntrade) 高度显著、系数为正, 首要原因是间接税中进出口税的减少。为融入全球经济活动, 金砖国家不得不降低保护性关税以符合国际社会的要求, 从而降低了间接税收入的相对比重³。因而, 从金砖国家的历史数据看, 开放程度不会明显降低直接税的相对地位, 反而与直接税比重呈现同向变化趋势。

第四, 物价指数 (lninf) 对税系结构变迁影响不显著, 并且系数非常小 (接近于 0)。这表明, 金砖国家的直接税体系累进程度不高, 主要由于金砖国家直接税的组成比较分散, 一些既不属于所得税、也不属于财产税的其他直接税占据重要地位, 因而通货膨胀对直接税产生的税率级次爬升效果, 与它对间接税产生的物价膨胀效果相互抵消, 最终表现为基本不影响整体税系结构的变化。

第五, 农业增加值比重与税系结构变迁显著负相关, 系数为-0.357 或-0.209,

¹ 限于篇幅, 上表未逐个报告每个国家虚拟变量的系数。

² 本文所述宏观税负, 若无特殊说明, 均为税收总收入/GDP, 即小口径宏观税负。

³ 需要说明的是, 本组回归所使用的税系结构数据时间跨度较长, 包含进出口税收地位明显下降的早期阶段。

这一方面说明经济结构对税制结构变迁有重要影响，第一产业产值越高，直接税（现代直接税）的相对地位越低；另一方面，第一产业比重高，往往意味着更多的劳动力被雇佣在非正规经济部门，许多收入及利润未能纳入直接税税基，农业增加值比重对税系结构变迁的系数显著为负，也印证了这一点。

第六，城镇化率指标（ $\ln\text{popurb}$ ）的影响不确定。回归（1）中，城镇化率在10%的显著性水平上显著，系数为-0.685，但在回归（2）中，城镇化率不再显著，系数为正，值为0.203。这一结果表明，城镇化率对直接税、间接税的相对地位影响不确定，可能由于不同国家城镇化水平相差较大导致的。

5.1.4.2 税类结构变迁的影响因素分析

以表5-3列（3）与列（4）的回归结果作为依据，分析各因素对金砖国家税类结构变迁的影响。与税系结构变迁相比，税类结构变迁的影响因素表现出以下共性和差异。

第一，宏观税负（ $\ln\text{tb}$ ）仍然高度显著，系数为正，并且明显高于税系结构的回归结果，这说明宏观税负对所得税的影响比对直接税影响幅度更大，当金砖国家政府提高宏观税负时，主要经由直接税而非间接税，直接税的提升又主要由所得税而非财产税带来。这与前文论证的多数国家税制结构变迁类型为“集中型（向所得税集中）”相吻合。

第二，经济发展水平（ $\ln\text{pgdp}$ ）依然高度显著，系数为正，但与税系结构的回归系数相比有所下降。这说明对金砖国家而言，随着经济发展水平的上升，提高所得税比重比提升直接税比重更为困难，所得税对货劳税比重的变化，将更多地受其他因素的影响。

第三，外贸依存度指标（ $\ln\text{trade}$ ）显著程度有所下降，系数也小于税系结构的回归结果。这种变化是因为税类结构的口径刨除了进出口税，而在排除进出口税的影响后该系数仍然为正，与国外研究认为的开放度越高、资本税从而所得税越低的论断不符。这主要缘于我们的研究对象是发展中国家而非发达国家，两者所属的发展阶段有本质不同。金砖国家多数属于直接税尤其是所得税不高的“财富洼地”，与发达国家相比直接税税负明显偏低；并且，金砖国家在经济开放初期多对外商直接投资给予大量优惠政策，并在所得税征收上设定与国内居民纳税

人不同的优惠待遇，以吸引外资、发展经济，但随着对外开放的不断深化，各国陆续减轻或取消了这方面优惠，使外商适用国民待遇，从而表现出随着外贸依存度的提高，所得税相对地位有所上升的特点。

第四，物价指数（ $\ln inf$ ）由不显著变得十分显著。由于财产税等其他直接税往往适用比例税率，因此所得税的税率累进程度要高于直接税，通货膨胀引起的平均税率爬升更加明显，从而使得所得税对货劳税的比重，随通货膨胀率的增长而提高。

第五，城镇化率指标高度显著，且系数为绝对值较大的负值，说明金砖国家所得税的征收并未通过城镇化进程得到相应的改善。这一方面由于城镇化水平与商品经济流通量高度相关，城镇化率越高，商品流通规模越大、货劳税越多；另一方面，与税系结构影响因素的回归系数相比，不难得出这样的结论：金砖国家城镇化进程提升了除所得税以外的直接税——财产税的收入地位。金砖各国每国几乎都有 2-3 种税课征于城镇土地使用的财产类税收，收入规模也相对较大。而城镇化过程伴随着大量的土地流转、土地开发和使用行为，由此带来了财产税等其他直接税的上升，部分抵消了城镇化对货劳税比重的提升幅度，使城镇化率对税系结构变迁的系数成为绝对值较小的负值，显著性程度也有所降低。

第六，农业增加值在本组回归中不再显著，其 p 值略高于 0.1，出现这种结果可能由于样本容量变小¹，而各国农业增加值差异很大，在相对较短的时间范围内各国之间的异质性会表现得十分明显，因而不易得出显著结果。

5.1.5 稳健性检验

为进一步确定金砖国家税制结构的影响因素，引入其他指标代表被解释变量，对上述回归进行稳健性检验。

考虑以下两种税制结构变迁的替代指标：一为税系（及税类）的收入比重，二为税系（及税类）变动指数（HP 流动指数，详见第 3 章第 1 节）。这两种指标也能够代表税制结构的变化，但包含的信息不如原回归丰富。第一种替代指标只能表达某一种税系（税类）变化的信息，而第二种替代指标只能说明税制结构整

¹ 税类结构数据的长度远小于税系结构的长度，详见表 5-1 中对数据基础的说明。

体变动的幅度，不能解释税制结构变动的方向¹。通过比较原回归及两种替代指标回归结果的差异，可以知道不同因素对税制结构的影响结果是发生方向型的变迁，还是仅产生波动型的变动。具体地，直接税占税收收入比重以 $Intdir$ 表示，所得税占税收收入比重以 $Intinc$ 表示；税系结构变动指数为 $hp1$ ，税类结构变动指数为 $hp2$ 。回归结果见表 5-4²。

首先，除列(4)外³，宏观税负高度显著，并且对所得税比重的回归系数(0.487)与对直接税比重的回归系数(0.596)相差无几，证明金砖国家税负水平的提升主要通过提高所得税达成，与原回归结论一致。

第二，经济发展水平对直接税比重高度显著，而对其他三个被解释变量不显著。这一方面说明，经济发展水平的变化，与直接税比重的变化高度相关，而与税制结构的波动无关，也即，对金砖国家来说，经济发展水平越高、直接税比重越高，但并不是经济发展水平越高、税制结构波动幅度越大。另一方面说明，经济发展水平对所得税的作用效果小于其对直接税的作用效果，这一结论与原回归结论同样一致。

第三，开放度指标影响税系结构的显著性和系数均高于税类结构，与原回归结论一致。同时由列(4)可知，这一指标能显著影响税类结构波动的幅度⁴。

第四，物价指数对税系结构不显著，对税类结构比较显著；农业增加值对直接税比重的回归系数显著为负，对所得税比重回归系数不显著。这两个因素的回归结果也与原回归结论一致。并且，两者对税类结构的影响表现为方向性的，而对税类结构波动的幅度没有显著影响。

第五，由于被解释变量中不再包含间接税，城镇化率对税制结构变迁的影响被掩盖了，可见城镇化率的提升主要带来货劳税从而间接税的快速增长。此外，这一变量对直接税比重系数为正、对所得税比重系数为负，进一步说明城镇化率与财产税之间存在正相关关系，而对所得税比重未起到提升作用。上述结论，同

¹ HP 指数是税系（税类）变动的绝对值之和，因此不能体现方向性。

² 篇幅所限，仅报告考虑自相关，并允许自回归系数不同的 PSAR1 回归结果。

³ 列(4)系数不显著，原因在于税类层面的 HP 流动指数包含所得税、货劳税、进出口税和财产税四大类，所得税比重变动只能解释其中的一小部分。

⁴ 因为开放度指标能够同时影响进出口税和所得税。

样与原回归相符。

表 5-4: 税制结构变迁影响因素的稳健性检验

VARIABLES	(1) lntdir	(2) lnhpl	(3) lntinc	(4) lnhp2
lntb	0.596*** (0.0729)	1.480** (0.701)	0.487*** (0.162)	-0.0167 (0.781)
lnpgdp	0.560*** (0.195)	-1.541 (1.136)	0.0461 (0.237)	-0.685 (0.837)
lntrade	0.189*** (0.0488)	1.532*** (0.475)	0.136 (0.0906)	0.858** (0.340)
lnagri	-0.158** (0.0628)	-1.298 (0.968)	-0.0456 (0.100)	0.112 (0.681)
lnpopurb	0.0847 (0.271)	0.754 (1.548)	-0.0863 (0.513)	1.963 (1.907)
lninf	0.00215 (0.00769)	0.0967 (0.0925)	0.0368*** (0.0137)	0.0697 (0.0720)
t	-0.0149*** (0.00300)	-0.0829*** (0.0264)	-0.00127 (0.00495)	-0.0364 (0.0222)
Constant	-2.225*** (0.667)	2.407 (6.379)	-0.876 (1.815)	-10.18 (8.272)
Country FE	YES	YES	YES	YES
Observations	175	174	154	143
R-squared	0.864	0.168	0.864	0.720
Number of country	5	5	5	5

注：括号内为估计系数的标准差；***表示 $p < 0.01$ ，**表示 $p < 0.05$ ，*表示 $p < 0.1$ 。

5.2 考虑结构变动的影响因素检验

5.2.1 巴西、中国、印度、南非的税制改革

上述实证分析中，未将重要的政府主观因素——税制改革纳入考虑，为的是对金砖国家税制结构影响因素进行整体的判断分析。税制改革是影响税制结构变动的重要因素，这种影响既可能改变税制结构变迁的绝对量（截距），也可能改变税制结构各影响因素的估计量（斜率）。在本文考察的时长内，金砖各国均推进了数次税制改革，但可喜的是，自 1990 年以来，除俄罗斯外的金砖四国实施

大规模税制改革的时间非常接近¹。巴西的雷亚尔计划、中国分税制改革、南非税制改革均发生在 1994 年，印度税制改革发生在 1991-1992 财年。因而，除俄罗斯以外的面板数据很有可能在 1994 年发生结构变动，可以尝试进行回归分析。

首先，需要对面板数据在 1994 年是否发生结构变动进行检验。使用传统 F 检验，分别对年份大于等于 1994 年，以及小于 1993 年两个子样本进行回归，获得残差平方和并计算 F 统计量，得到 F 的值为 7.4129，此值较大，认为可能发生结构变动。为税制改革设定虚拟变量 (dd)，大于 1993 年的年份设为 1，小于等于 1993 年的年份设为 0，引入虚拟变量与各解释变量的交互项进行回归，然后检验虚拟变量与各解释变量交互项的联合显著性，检验结果 p 值等于 0.0000，可以在 1% 的显著性水平上强烈拒绝“没有结构变动”的原假设，认为巴西、中国、印度、南非四国的税制结构变迁函数在 1994 年发生了结构变动。

加入 1994 年税制改革的影响，重新进行面板数据分析。类似地，各变量均为一阶差分平稳，并通过了协整检验，对于长面板数据中存在的自相关及异方差问题，仍使用 PCSE 方法进行估计。

考虑两种不同的函数形式：

$$TS_{it} = \alpha + \beta_s S_{it} + \beta_o O_{it} + \eta D_t S_{it} + \lambda D_t O_{it} + \gamma D_t + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

$$TS_{it} = \alpha + \beta_s S_{it} + \beta_o O_{it} + \eta D_t S_{it} + \lambda D_t O_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

第 (1) 种形式，表示税制改革的引入既影响回归方程的常数项，又影响回归系数；第 (2) 种形式，表示税制改革仅通过影响方程的回归系数作用于被解释变量。为评估税制改革的真实影响，对上述两种函数形式分别进行回归检验。

表 5-5 中 (1)、(2) 两列以税系结构（直接税收入比重/间接税收入比重）作为被解释变量，(3)、(4) 两列以税类结构（所得税收入比重/货劳税收入比重）作为被解释变量。首先观察虚拟变量自身的显著性，发现税系结构下虚拟变量系数不显著，而税类结构下虚拟变量的系数高度显著为正，说明 1994 年左右各国进行的税制改革对提高所得税的相对地位产生了明显效果。这与各国实际十分符合：改革普遍简并了多种繁杂的货劳税，消除重复征税，降低了货劳税税负。继

¹ 由于税类数据时序多为 1980 年代中期以后，这段时间内金砖各国大规模的税制改革一般认为均只有一次，不考虑调整个别税种税收制度的小型改革。

续观察税制改革虚拟变量与各影响因素的交互项，发现整体上，人均 **gdp**、宏观税负、第一产业增加值、对外贸易依存度、城镇化率等指标的回归系数在税制改革前后均产生了变化，显著程度基本与前述回归相一致。这说明，税制改革对税制结构的变迁确实存在显著影响。

表 5-5: 巴西、中国、印度、南非税制改革对税制结构的影响

VARIABLES	(1)	(2)	(3)	(4)
	Ints1	Ints1	Ints2	Ints2
lnpgdp	1.142** (0.501)	1.109** (0.506)	-0.389 (0.796)	-0.0925 (0.826)
lnbt	1.033*** (0.114)	1.051*** (0.114)	0.941*** (0.270)	0.988*** (0.271)
lntrade	0.192*** (0.0703)	0.207*** (0.0701)	0.426*** (0.104)	0.374*** (0.113)
lnagri	-0.172 (0.107)	-0.208** (0.103)	0.0378 (0.159)	-0.184 (0.161)
lnpopurb	0.892*** (0.219)	0.789*** (0.217)	-0.787* (0.433)	-1.570*** (0.513)
lninf	0.00597 (0.0154)	0.0134 (0.0147)	0.0278 (0.0269)	0.0849*** (0.0268)
dd	0.821 (1.077)		6.722*** (1.527)	
ddlpgdp	-0.0404*** (0.0148)	-0.0430*** (0.0141)	-0.0454** (0.0227)	-0.0315 (0.0207)
ddlntb	-0.365** (0.170)	-0.418*** (0.148)	1.044*** (0.341)	0.503 (0.331)
ddlagri	-0.184** (0.0886)	-0.143** (0.0706)	-0.158 (0.128)	0.202 (0.132)
ddlpopurb	-0.192 (0.187)	-0.0405 (0.0689)	-1.000*** (0.266)	0.205 (0.129)
ddltrade	-0.0613 (0.0792)	-0.0309 (0.0660)	-0.278** (0.114)	-0.0937 (0.107)
ddlinf	0.0128 (0.0218)	0.00376 (0.0195)	0.0431 (0.0345)	-0.0449 (0.0314)
t	-0.0191*** (0.00382)	-0.0205*** (0.00382)	0.00304 (0.00545)	0.00703 (0.00628)
Constant	-2.075** (0.906)	-1.618* (0.846)	2.871 (1.859)	6.248*** (2.017)
Country FE	YES	YES	YES	YES
Year FE	YES	YES	YES	YES

Observations	152	152	132	132
R-squared	0.797	0.793	0.860	0.811
Number of country	4	4	4	4

注：括号内为估计系数的标准差；***表示 $p < 0.01$ ，**表示 $p < 0.05$ ，*表示 $p < 0.1$ 。

5.2.2 俄罗斯的税制改革

俄罗斯联邦自独立以来发起了两次重大税制改革：一次为 1992 年甫一独立时，一次为 1999-2001 年间两部税收法典的颁布，第一次改革是由计划经济转向现代市场经济过程中“休克疗法”式的税制剧变，第二次改革则以简税率、宽税基为主要特点，真正构建并完善了现代税制体系。由于俄罗斯联邦成立前的数据无法获得，且没有可比性，因此无法考察第一次税制改革前后不同的影响。为检验俄罗斯 1999-2001 年进行的税制改革对税制结构变迁的效果是否显著，本部分使用俄罗斯时间序列数据，对俄罗斯税制结构变迁与税制改革、经济发展的关系进行协整检验¹。

1. 变量解释

由于样本量较少，模型应尽可能简洁，因此仅考虑我们最为关心的因素作为解释变量：经济发展水平和税制改革，同时引入宏观税负和通货膨胀率作为控制变量（俄罗斯通胀率较高，不容忽视）。征管水平虽难以衡量，但实际上它与技术进步以及管理水平的提高有着密切的联系，而技术水平与管理水平是随着经济发展而提升的，为保证模型简洁，不再为其额外设置代理变量。

协整检验要求各变量均为一阶单整，而在前述面板回归模型中使用的税制结构变量（Ints1、Ints2）的俄罗斯数据部分，经检验不是一阶单整的²，因此取直接税收收入比重作为税制结构的代表。另外，俄罗斯通货膨胀率数值巨大，1992 年高达 874%，1993 年高达 307%，为避免极端数据造成回归系数的较大误差，以 1993 年为基期取通胀年增率作为通货膨胀率的衡量指标。直接税比重及宏观税负水平

¹ 协整检验的一大好处是，不必将非平稳序列做差分处理，从而无需改变模型的形式。因此，通过对俄罗斯税制结构变迁进行协整分析，有助于考察经济发展水平的绝对量对税制结构变迁的影响（而非它的差分序列），这与理论分析是一致的。

² 俄罗斯数据时间区间较短，单位根检验功效较弱，可能表现出与面板数据不一致的平稳性。

根据俄罗斯历年统计年鉴计算，人均 GDP（以不变价美元计）及通货膨胀年增率数据来源于世界银行宏观经济数据库。

2.协整分析

首先，对税制结构变量与经济发展变量之间的线性关系进行 15%修边的匡特似然比检验，QLR 统计量显示在 2001 年存在明显结构变动，而这一年正是俄罗斯重大税制改革发生之年，因而设置年度虚拟变量来描述中国 1994 年税制改革前后的差异，另 2001 年之后的虚拟变量为 1，2001 年及之前为 0，并使用虚拟变量与人均 GDP 的交互项作为自变量来衡量税制改革前后征管水平以及人均 GDP 对直接税比重影响的差异。然后，对被解释变量及所有解释变量进行单位根检验（ADF 检验、PP 检验、KPSS 检验），结果显示各变量均为一阶单整，可以进行协整分析。基于迹检验和最大特征值检验，可以在 5%的显著性水平上拒绝“协整秩为 0”的原假设，但无法拒绝“协整秩为 1”的原假设，可以认定变量之间存在一个协整关系。AIC、BIC 等信息准则显示该系统所对应的 VAR 表示法的滞后阶数为 3。

2.结果说明

以协整秩为 1、滞后阶数为 3 进行协整检验，得到协整方程如下：

$$\ln tdir = -6.823 + 0.467^{***} \ln pgdp - 0.041^{***} \ln inf - 1.083^{***} \ln tb + 0.056^{***} dd \ln pgdp$$

其中， $\ln tdir$ 为直接税比重的对数， $\ln pgdp$ 表示人均 GDP 的对数， $\ln tb$ 表示宏观税负的对数， $\ln inf$ 表示通货膨胀指数， $dd \ln pgdp$ 表示人均 GDP 的对数与制度年虚拟变量的交互项。

以上协整方程各系数估计值均在 1%水平内显著（对应的 P 值均为 0.000），且格兰杰因果检验显示四个变量均在 1%水平内拒绝了“该变量不是被解释变量 $\ln tb$ 的格兰杰因”的原假设。表明四个变量均对被解释变量 $\ln tdir$ 有显著的直接影响。

回归结果证明，经济发展水平及税制改革对俄罗斯税制结构变迁有显著的、正向的影响。2001 年之前， $\ln pgdp$ 的系数为 0.467，这表明人均 GDP 水平每升

高 1%，直接税比重的百分比数值升高 0.467%¹；在 2001 年及以后，人均 GDP 水平对直接税比重的影响有所升高，人均 GDP 水平每升高 1%，直接税比重的百分比数值升高 0.523%（叠加税制改革与经济发展水平交互项的系数），而这种差异是由税制改革带来的。

税负水平对直接税比重的影响显著且系数为负，一方面可能说明在税负水平需要提高时，俄罗斯政府更倾向于征收更多的间接税而非直接税来达到这一目的，另一方面高税负也可能降低直接税的税收遵从度，影响直接税收入的增长。通货膨胀率对直接税比重显著负相关（但系数很小），一方面可能因为通货膨胀会加速商品流通从而使间接税收入增加，另一方面，俄罗斯虽未实行税收指数化，但其课征于个人收入的税收均为单一税率而非累进税率，通货膨胀导致的税率级次爬升从而使直接税收入增加的作用较小。

5.3 小结

本章对金砖国家税制结构变迁的成因进行实证检验，结果表明，总体上客观经济社会条件与政府主观取向均能够对金砖国家税制结构变迁产生重要影响。前者通过经济发展水平、经济开放度、物价水平的变化，以及能够影响征管效率的其他条件如城镇化率、农业部门产值（地下经济规模），来影响直接税与所得税的相对地位；后者通过推行税制改革、改变收入规模等行为，也会对税制结构带来直接和重大的改变。

具体地，各因素对税系结构和税类结构变迁的影响又有所不同。

第一，经济发展水平对提高直接税的相对地位有显著效果，对提高所得税的相对地位作用却相对较弱，说明随着经济的不断发展，金砖国家所得税比重提升的难度高于直接税。

第二，有的因素对税系结构不显著，对税类结构却是显著的，比如物价水平和税制改革哑变量。前者是因为，财产税等其他直接税往往适用比例税率，因此所得税的税率累进程度要高于直接税，通货膨胀引起的平均税率爬升更加明显；

¹ 由于被解释变量是直接税比重的自然对数值，故该变化并非直接税比重绝对值的增加或减少。

后者是因为，税制改革对优化税类结构的作用更为显著，不仅改变了影响因素的系数，还改变了方程的斜率，而税制改革对税系结构的作用虽然也是显著的（改变了各变量的回归系数），但并没有改变方程的斜率（哑变量系数不显著）。

此外，还有一个有趣的结论：金砖国家的城镇化进程对直接税地位提升的负面影响远小于对所得税的影响，侧面说明课征于城镇土地使用的其他直接税收入在城镇化发展过程中得到了强化。

6 金砖国家税制结构变迁效应的实证检验

6.1 金砖国家税制结构变迁的经济增长效应

6.1.1 研究方法

税制结构变迁可以通过改变各生产要素的相对税负从而影响经济增长,理论上对劳动和资本课税增加会抑制经济增长,对消费课税增加对经济的扭曲作用一般较小。但是,实证检验的结果却呈现较大的差异性,因而税制结构与经济增长之间的相关关系尚没有比较明确的结论。

通过将税制结构因素纳入经济增长模型,可以估计各不同种类税收对经济增长的影响 (Anorid, 2008); 并且经济增长与税制结构之间往往存在互动关系¹, 还需要处理内生性问题。这种分析方法下,模型中往往需要设置较多控制变量和工具变量,因而对数据质量要求较高。由于金砖国家只有 5 个,样本数量较少,同时时序长度参差不齐,如果使用经济增长的理论模型进行回归估计,无论是面板分析还是时序分析,都可能由于解释变量较多、自由度较低而影响回归结果的可信度。

相比于理论建模,本文更关注金砖国家税制结构变迁对经济增长是否产生了实际影响,这种影响是正向还是负向、程度多少,以及各金砖国家之间是否有明显差别等等。综合研究目的、数据可得性、以及经济增长与税制结构之间的内生性问题等多方面考虑,本文使用多变量时间序列的协整分析方法检验金砖各国税制结构的经济增长效应。协整方法的本质是构建一个向量自回归 (VAR) 系统,它可以同时考虑几个经济变量的预测,因为将系统中所有变量都视为内生变量使其相互自洽,所以较少受到既有理论的约束²。同时,协整可以通过构建线性组合消除变量之间的共同趋势,从而可以使回归模型中变量的经济含义保持不变,是处理非平稳时间序列的有效方法。

¹ 经济增长率越高,收入弹性较大的所得税收入就可能越高,这也是所得税“自动稳定器”功能的来源。

² 赵志耘,杨朝峰. 经济增长与税收负担、税制结构关系的脉冲响应分析[J]. 财经问题研究,2010,01:3-9.

6.1.2 模型与变量选取

我们关心税制结构变迁与经济增长之间是否存在长期均衡关系，因而被解释变量为实际经济增长率(gdpgrowth)，核心解释变量为税制结构(直接税/间接税，ts1)。接下来考虑控制变量，协整系统的待估系数较多，必须保证模型的简洁性。由于税制结构的变动往往受到宏观税负的制约，宏观税负又往往受到公共支出的制约，而公共支出一般认为对经济增长也有促进作用，因此考虑将公共支出或者宏观税负选其一纳入模型¹，以帮助考察税制结构作用于经济增长的路径。结合两者对经济增长作用程度的差别，优先选择公共支出作为控制变量纳入模型。

构建三元 VAR(p)系统如下：

$$\left\{ \begin{array}{l} y_{1t} = \beta_{10} + \beta_{11}y_{1,t-1} + \cdots + \beta_{1p}y_{1,t-p} + \gamma_{11}y_{2,t-1} + \cdots + \gamma_{1p}y_{2,t-p} + \lambda_{11}y_{3,t-1} + \cdots \\ \quad \cdot + \lambda_{1p}y_{3,t-p} + \varepsilon_{it} \\ y_{2t} = \beta_{20} + \beta_{21}y_{1,t-1} + \cdots + \beta_{2p}y_{1,t-p} + \gamma_{21}y_{2,t-1} + \cdots + \gamma_{2p}y_{2,t-p} + \lambda_{21}y_{3,t-1} + \cdots \\ \quad \cdot + \lambda_{2p}y_{3,t-p} + \varepsilon_{it} \\ y_{3t} = \beta_{30} + \beta_{31}y_{1,t-1} + \cdots + \beta_{3p}y_{1,t-p} + \gamma_{31}y_{2,t-1} + \cdots + \gamma_{3p}y_{2,t-p} + \lambda_{31}y_{3,t-1} + \cdots \\ \quad \cdot + \lambda_{3p}y_{3,t-p} + \varepsilon_{it} \end{array} \right.$$

其中， y_{1t} 代表经济增长率(gdpgrowth)， y_{2t} 代表税制结构(ts1)， y_{3t} 代表公共支出(pe)或宏观税负(tb)。每组回归，均会得到一个显示变量间长期均衡关系的协整方程，以及由上述三个方程组成的误差修正模型，表示长期均衡偏离的纠正情况。

本部分使用的数据为中国²、印度、俄罗斯和南非各自的时间序列数据，数据来源与第5章相同。

6.1.3 实证分析

¹ 对多数国家，这两个变量之间的相关性太高，只能选其一。

² 考虑到两步“利改税”前中国财政收入的结构不以税收为主，理论税制结构对经济波动的影响和与公共支出之间的关系均不大，因而此处选取中国1985年以后的数据。

6.1.3.1 协整检验

首先要检验模型中的变量是否存在协整关系。第一步，对 4 个金砖国家¹的 3 大变量共 12 个序列进行单位根检验。发现，所有的经济增长率（gdpgrowth）都是非平稳的，中国、印度和南非的税制结构（ts1）都是非平稳的，中国、印度和俄罗斯的公共支出（pe）也是非平稳的，而俄罗斯的税系结构（ts1）是平稳的，税类结构（ts2）是非平稳的；南非的公共支出（pe）是平稳的，宏观税负（tb）是非平稳的。因此，对俄罗斯的被解释变量选择税类结构（ts2），对其他三国的被解释变量选择税系结构（ts1）；对中国、印度和俄罗斯的控制变量选择公共支出，对南非的控制变量选择宏观税负。选择后的 4 组共 12 个序列，经 DF、ADF、KPSS 检验均无法拒绝“存在单位根”的原假设；对这些变量做一阶差分后重新检验平稳性，12 个序列均为平稳序列，因此同属 I(1)过程，可以进行协整分析。进行包含常数项与时间趋势项的协整迹检验，结果表明，中国、印度、南非的模型中均存在一个线性无关的协整向量，在 5%的水平上拒绝“协整秩为 0”，但无法拒绝“协整秩为 1”的原假设，因此认为这三国的相关变量之间存在协整关系。而俄罗斯的三组变量经检验无法获取协整向量，考虑将经济增长率替换为 GDP（取对数，以 lngdp 表示），这组序列同样为一阶单整，它与两个解释变量组成的系统经检验协整秩为 1，存在长期均衡关系，可以进行协整分析。至此，可以确定各协整系统的待估变量，如表 6-1 所示。

表 6-1: 变量说明

国家	经济增长变量		税制结构变量		控制变量		分析时长
	变量名	含义	变量名	含义	变量名	含义	
中国	gdp	经济增长率	ts1	直接税/间接税	pex	公共支出	1985-2014
印度	gdp	经济增长率	ts1	直接税/间接税	pex	公共支出	1961-2014
俄罗斯	lngdp	经济产出（自然对数）	ts2	货劳税/所得税	pex	公共支出	1991-2014
南非	gdp	经济增长率	ts1	直接税/间接税	tb	宏观税负	1961-2014

¹ 此外，巴西情况比较特殊，1964 年-1979 年数据缺失，1900-1963 年仅有税制结构数据、没有宏观经济变量数据，而 1980-2014 年间巴西 GDP 年增率又是平稳序列，经反复试验，不符合协整分析的要求，无法与其他国家使用同一实证方法，因此本节仅对其余四个金砖国家进行回归估计。

6.1.3.2 选择滞后阶数

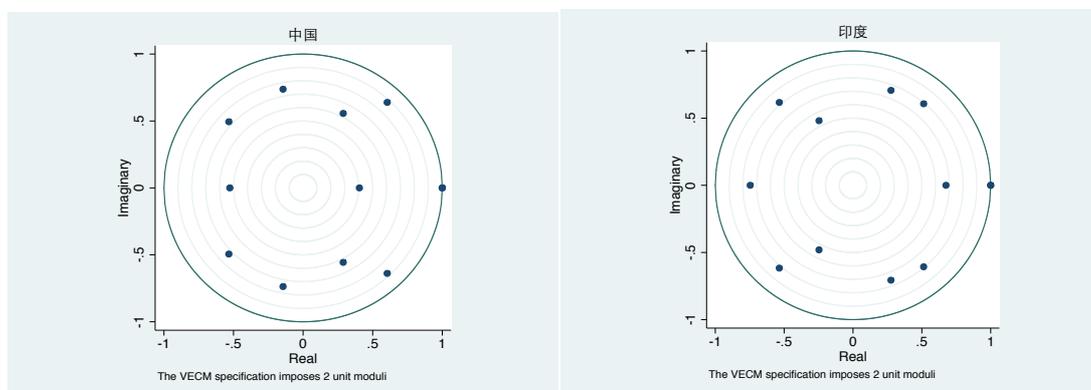
分别考虑 4 个国家的 3 大变量，使用迹检验和最大特征值检验确定协整系统存在多少个线性无关的协整向量，发现 4 国各自的协整系统均可以在 5% 的显著性水平上拒绝“协整秩为 0”的原假设，但无法拒绝“协整秩为 1”的原假设，也即变量之间存在一个协整关系。进一步地检验每个系统所对应的 VAR 表示法的滞后阶数，首先按照 AIC、BIC 等信息准则选择最优滞后阶数，然后在回归完成后还需检验 VECM 模型残差是否存在自相关（原假设为“无自相关”），如果存在自相关，则需增加滞后阶数。经过反复试验确定各国回归方程的滞后阶数，如表 6-2 所示。

表 6-2：滞后阶数的选择

组别	信息准则报告的滞后阶数	自相关检验情况	最终选取的滞后阶数	自相关检验情况
中国	4 阶	接受原假设	4 阶	-
印度	4 阶	接受原假设	4 阶	-
俄罗斯	2 阶	拒绝原假设	3 阶	接受原假设
南非	1 阶	接受原假设	1 阶	-

6.1.3.3 结果说明

对金砖四国分别建模，得到误差修正模型（VECM）和协整方程，并检验残差自相关及正态性，以及 VECM 系统的稳定性（见图 6-1），结果显示，各系统除了模型本身所假设的单位根之外，伴随矩阵的所有特征值均落在单位圆内，是稳定的。下面，分别对四国的协整方程及脉冲响应函数进行说明。



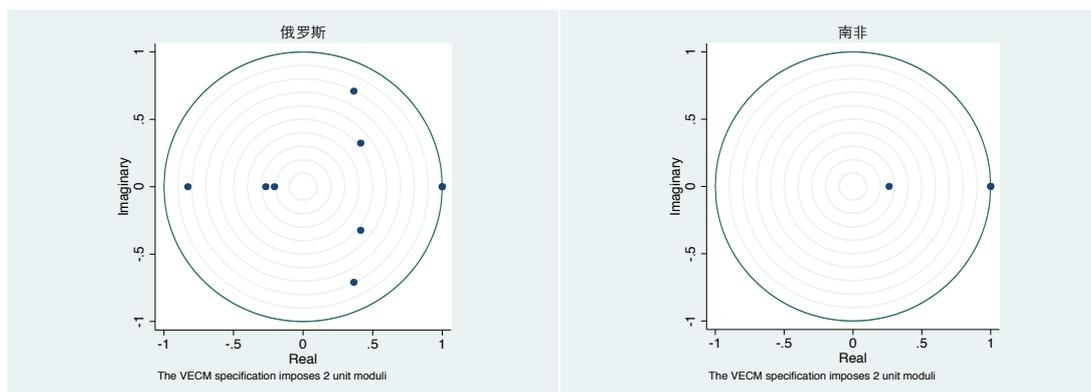


图 6-1：向量误差修正模型（VECM）系统稳定性判别

(1) 中国

协整方程可以写为（括号内为估计系数的标准差）：

$$gdpgr_t = 0.7598 - 0.2276^{***} ts1_t - 3.9349^{***} pex_t$$

(0.0298) (0.4662)

协整方程表明，中国经济增长、税制结构与公共支出之间存在长期均衡关系，并且估计系数十分显著（p 值均为 0.000），说明直接税对间接税的比重越高，经济增长率越低，并且公共支出与经济增长之间同样存在反向变动关系。

不过，这仅能证明三个变量之间存在数量上的长期均衡关系，还需进一步考虑系统内三个变量之间的因果关系。进行格兰杰因果检验（见表 6-3），发现税制结构并非经济增长的格兰杰因（p=0.101），经济增长率对税制结构的影响也不显著（p=0.374），但两者均是公共支出的格兰杰因（p=0.004, p=0.041），表明经济增长与税制结构变迁的滞后项对公共支出的变动具有解释能力。

表 6-3：格兰杰因果检验（中国）

原假设	Granger 因果检验统计量	P 值	检验结论
ts1 不是 gdpgr 的格兰杰因	1.7869	0.101	10%的水平上不能拒绝原假设
pex 不是 gdpgr 的格兰杰因	0.0018	0.966	10%的水平上不能拒绝原假设
gdpgr 不是 ts1 的格兰杰因	0.7911	0.374	10%的水平上不能拒绝原假设
pex 不是 ts1 的格兰杰因	1.3591	0.244	10%的水平上不能拒绝原假设
gdpgr 不是 pex 的格兰杰因	8.1611	0.004	1%的水平上拒绝原假设
ts1 不是 pex 的格兰杰因	4.164	0.041	5%的水平上拒绝原假设

数据来源：Stata13.0 系统输出。

脉冲响应函数能够为我们提供更多的信息，中国 VECM 系统正交化的脉冲响应函数如图 6-2 所示。首先，第一行第一列表明，经济增长对自身的新息过程比较敏感，受到 1 单位标准差冲击后在同期反应到极大值，之后衰减，自第 5 期又开始小幅上升。第二，第三行第一列表明，税制结构对经济增长的一个标准差冲击在同期不显著，但从第一期开始呈现下降趋势，直至第五期缓慢提升，但一直处于 0 值以下，呈现微弱的负效应，也即直接税相对地位的提升会放缓经济增长，但这种效应的显现有 2-5 期的滞后过程——这与理论和实际也是相符的。第三，第二行第一列表明，公共支出对经济增长的冲击效应在第一期同样不显著，但第二期显现正效应，但第三期开始先衰减、后缓慢提升，累积效应为比较微弱的负值，说明公共支出前期对经济增长有拉动作用，此后作用效果反转，并且随时间流逝而逐步弱化。第四，第一行第三列表明，经济增长对税制结构的短期冲击比较敏感，经济增长的一个标准差新息，会使直接税比重在第二期明显上升。

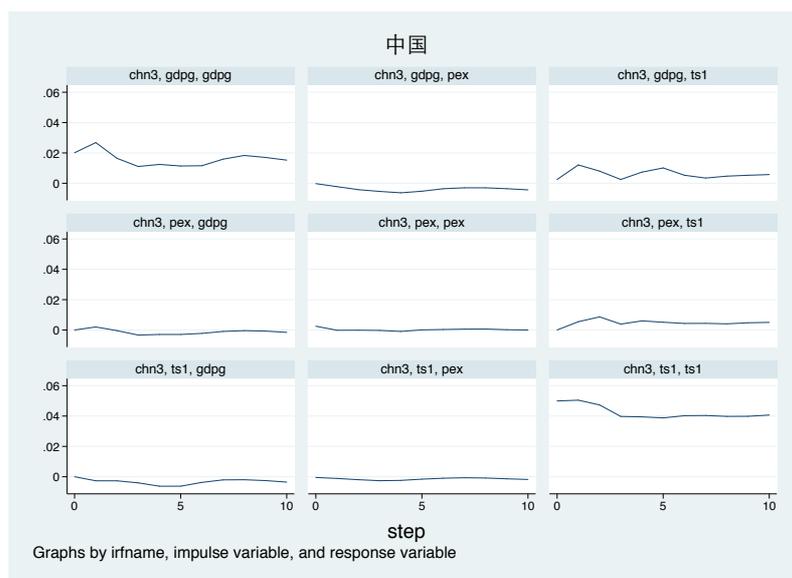


图 6-2：脉冲响应图（中国）

(2) 印度

协整方程可以写为（括号内为标准差）：

$$gdp_t = -0.0760 + 0.0849^{***} ts1_t + 0.9674^{***} pex_t$$

(0.0145633) (0.1525954)

该协整方程与各回归系数均在 1% 的置信水平上显著。具体地，税制结构与公共支出变量均为正，表明印度的直接税相对地位、公共支出规模与经济增长率

呈现同向变动关系。格兰杰因果检验显示，税制结构是经济增长的格兰杰因，其滞后项对经济增长率的解释能力在 10%的置信水平上显著 ($p=0.075$)；公共支出规模也显著为经济增长的格兰杰因 ($p=0.000$)。反之，经济增长率不是税制结构的格兰杰因，说明上述协整方程除了表明三个变量之间存在数量上的长期均衡关系外，也能够说明对印度而言，直接税相对地位的提升，以及公共支出规模的扩张确实对经济增长起到了推动作用。

表 6-4：格兰杰因果检验（印度）

原假设	Granger 因果检验统计量	P 值	检验结论
ts1 不是 gdp _g 的格兰杰因	3.1703	0.075	10%的水平上拒绝原假设
pex 不是 gdp _g 的格兰杰因	17.289	0.000	1%的水平上拒绝原假设
gdp _g 不是 ts1 的格兰杰因	0.4865	0.485	10%的水平上不能拒绝原假设
pex 不是 ts1 的格兰杰因	17.94	0.000	1%的水平上拒绝原假设
gdp _g 不是 pex 的格兰杰因	6.0173	0.014	5%的水平上拒绝原假设
ts1 不是 pex 的格兰杰因	4.3729	0.037	5%的水平上拒绝原假设

数据来源：Stata13.0 输出。

进一步观察脉冲响应函数（图 6-3）。首先，经济增长率对自身的单位冲击非常敏感，在同期达到极大值，之后迅速衰减，并出现明显波动。第二，税制结构的新息对滞后 3-4 期的经济增长也有影响，虽然比较微弱，但累积效应为正。这说明当直接税比重增加时，印度的经济增长率有所上升。第三，经济增长率的新息对税制结构的正向冲击十分显著，意味着经济增长率越高，直接税对间接税的比率就越高。

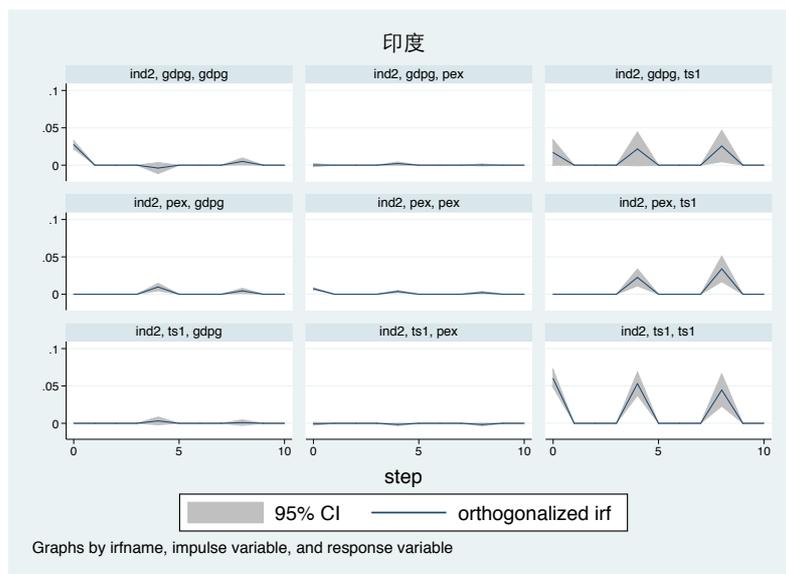


图 6-3：脉冲响应图（印度）

（3）俄罗斯

协整方程如下（括号内数值为估计量的标准差）：

$$\ln gdp_t = 5.8229 - 0.6463^{***} ts2_t + 36.71^{***} pex_t$$

(0.1256) (4.4856)

两个解释变量的估计量均在 1% 的置信水平上高度显著。方程中，税制结构的系数为负，表明所得税对货劳税的比重提高会抑制产出水平，比如 $ts2$ 提高 0.1，GDP 的自然对数值会下降 0.065；公共支出的系数为正，表明公共支出规模越大、产出水平越高，能够拉动经济增长。

对此 VAR 系统进行格兰杰因果检验，结果如表 6-5 所示。可见对于俄罗斯而言，税类结构（所得税/货劳税）与经济增长（ $\ln gdp$ ）呈现互为因果的关系，并且税类结构还是公共支出（ pe ）的格兰杰因。这说明，三个变量间存在比较复杂的内生关系。

表 6-5：变量间的格兰杰因果检验（俄罗斯）

原假设	Granger 因果检验统计量	P 值	检验结论
ts1 不是 gdp 的格兰杰因	8.4194	0.004	1%的水平上拒绝原假设
pex 不是 gdp 的格兰杰因	0.1667	0.683	10%的水平上不能拒绝原假设
gdp 不是 ts1 的格兰杰因	16.386	0.000	1%的水平上拒绝原假设
pex 不是 ts1 的格兰杰因	0.9945	0.319	10%的水平上不能

			拒绝原假设
gdp 不是 pex 的格兰杰因	0.04366	0.034	5%的水平上拒绝原假设
ts1 不是 pex 的格兰杰因	16.951	0.000	1%的水平上拒绝原假设

数据来源: Stata13.0 计算输出。

图 6-4 为此 VECM 模型的脉冲响应函数。首先, 与其他国家使用 GDP 增长率得到的结果不同, $\ln gdp$ 对自身的新息过程在同期并不十分敏感¹。第二, 当对经济增长施加一个正向的税制结构变动冲击时, 前者出现负向变动趋势(第三行第一列); 而对税制结构施加 $\ln gdp$ 的正向冲击时, $ts2$ 的变化十分明显, 且为正效应(第一行第三列)。第三, 税制结构的正向冲击对公共支出的影响先为正, 后下降至负值, 但累积效应为正, 可见所得税比重的提升, 在滞后 1-3 期会持续提高公共支出水平, 但这一效应在中后期便渐趋微弱了。

上述分析结果总体证明了, 俄罗斯的经济增长、税类结构以及公共支出三个变量存在显著的长期均衡关系, 经济增长与税制结构互为(格兰杰)因果。但在短期内, 经济增长对税制结构变动的冲击比较明显, 经济增长有助于提高所得税相对于货劳税的地位; 反之, 税制结构的冲击对经济增长也有负向的影响, 不过程度较弱。

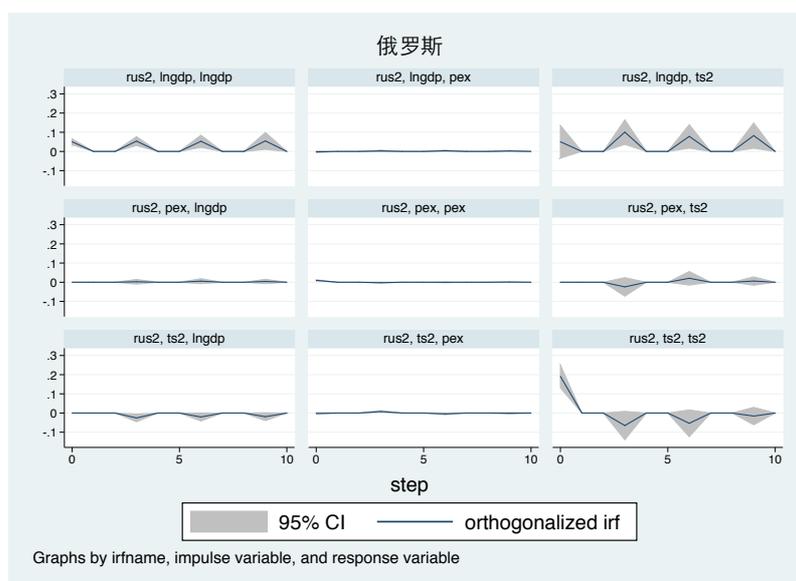


图 6-4: 脉冲响应图(俄罗斯)

¹ 注意图中纵坐标数值, 明显小于其他国家。

(4) 南非

协整方程为 (括号内为标准差):

$$gdp_{gt} = -5.6417 + 0.1273^{***} ts1_t - 0.4029^{**} tb_t$$

(0.300179) (0.2014681)

其中, $ts1$ 的系数高度显著 ($p=0.000$), tb 的系数在 5% 的置信水平上显著 ($p=0.046$)。协整方程说明, 南非经济增长率、税制结构以及宏观税负之间存在长期均衡关系。税制结构的系数为正, 意味着随着直接税比重的提升, 经济增长加快; 而宏观税负系数为负, 说明税负越高、经济增速越低。进一步考察格兰杰因果检验, 发现税制结构并非经济增长的格兰杰因, 而经济增长是税制结构的格兰杰因, 说明两者间的长期均衡关系主要由经济增长影响直接税的地位, 而非相反。此外, 宏观税负的滞后项也对税制结构变量有很强的解释力。

表 6-6: 格兰杰因果检验 (南非)

原假设	Granger 因果检验统计量	P 值	检验结论
ts1 不是 gdp _g 的格兰杰因	0.8391	0.360	10%的水平上不能拒绝原假设
pex 不是 gdp _g 的格兰杰因	0.8418	0.359	10%的水平上不能拒绝原假设
gdp _g 不是 ts1 的格兰杰因	6.9453	0.008	1%的水平上拒绝原假设
pex 不是 ts1 的格兰杰因	11.6	0.001	1%的水平上拒绝原假设
gdp _g 不是 pex 的格兰杰因	3.192	0.074	10%的水平上拒绝原假设
ts1 不是 pex 的格兰杰因	0.3961	0.529	10%的水平上不能拒绝原假设

数据来源: Stata13.0 计算输出。

观察脉冲响应图 (图 6-5)。首先, 经济增长率仍然对自身非常敏感, 但衰减速率很快, 在第 3 期左右开始呈现比较稳定的正效应。第二, 宏观税负的冲击对经济增长产生了比较微弱的、滞后 1 期的负效应 (第二行第一列), 意味着宏观税负提升后, 下一期的经济增长率会受到负向冲击。而宏观税负的新息使税制结构在滞后期产生了较明显的正向波动, 这一效应在第 2、3 期达到极大值, 随后衰减。第三, 税制结构指标对经济增长率的冲击在第 1 期开始呈现微弱的正效应,

累积效应也为正值。说明提高直接税比重，会从滞后 1 期开始小幅提高经济增长率。第四，经济增长率的新息对税制结构的影响十分显著，呈现较大的正效应（第一行第三列），说明南非的经济增长在短期内对直接税比重有提升作用。

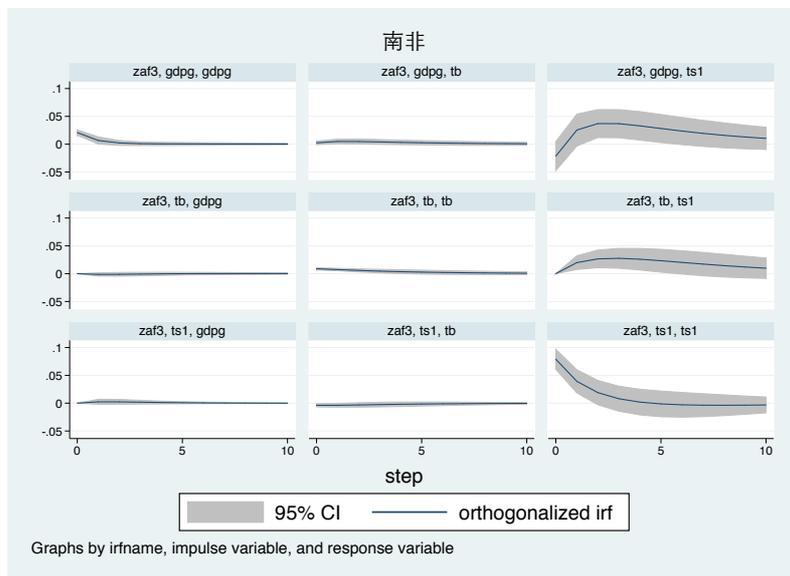


图 6-5：脉冲响应图（南非）

6.1.4 主要结论

本节通过构建金砖各国经济增长、税制结构和公共支出（宏观税负）的向量自回归模型，使用协整分析方法探寻金砖国家税制结构经济增长效应的动态特征。比较各国实证检验的共性与个性，可以得到几个基本结论。

第一，金砖各国经济增长主要受自身滞后期的影响。除俄罗斯因使用的变量有所不同外，其余三国 GDP 增长率均受到自身滞后项的高度冲击，敏感程度和累积效应都远高于其他两个变量所带来的冲击。可以认为，经济增长是存在“路径依赖”的，高速增长很难戛然而止，低速增长也不可能骤然拔高，下一期经济增长的表现，高度受到前期表现的制约。

第二，金砖各国税制结构与经济增长之间均存在显著的长期均衡关系，但影响效果呈现正负两个方向。对中国和俄罗斯而言，税制结构的经济增长效应为负，也即直接税(所得税)相对地位的提高会对降低经济增长率；对印度和南非而言，税制结构的经济增长效应为正，也即直接税相对地位的提高不仅没有伴随着经济增长率的降低，反而表现为同向变动的关系。四国之间的这种差别，与它们税制

结构变迁的历程和特点紧密相关。中国与俄罗斯的直接税（所得税）均呈现公司所得税较高、个人所得税较低的结构；南非的直接税则以个人所得税为主体，印度公司所得税自 2000 年以后方开始超过个人所得税（而本节对印度的考察时常始于 1961 年），此前个人所得税与公司所得税比重相仿，并且整体水平极低。理论与实践普遍认为，资本税对经济效率的扭曲作用最大，因而以企业所得税为直接税（所得税）主体的中国与俄罗斯税制结构，对经济增长率的回归系数显著为负，无疑符合这一判断。因而，若经济发展是政府的决策的重要目标，应选择降低企业所得税比重作为主要路径之一。

第三，经济增长与税制结构变迁存在双向互动关系。这种互动关系通过两种途径得到了检验。一是 VAR 系统的格兰杰因果关系表明两者可能存在双向因果：中国税制结构与经济增长之间不存在明显的格兰杰因果关系，而俄罗斯税制结构与经济增长互为因果；印度的税制结构是经济增长的格兰杰因，而南非的经济增长是税制结构的格兰杰因。虽然格兰杰因果关系不能充分表明变量间存在理论或经济意义上的绝对因果关系，但至少可以表明一个变量的滞后项是否能够解释另一个变量，并且反之不成立。二是新息冲击的动态响应表明两者可能因受到彼此的冲击而产生变化。四国脉冲响应函数表明，税制结构对经济增长存在明显的短期冲击效应，方向有的为正、有的为负；经济增长对税制结构冲击的短期效应更加显著，并且全部为正。这进一步验证了本文在理论分析、历程比较及影响因素检验中一再论证的判断：经济发展水平是税制结构变迁的主导动因；在一定范围内，经济发展水平越高，直接税比重越高。所以，税制结构与经济增长之间究竟“谁决定谁”，恐怕很难判断，两者往往是双向互动的。

6.2 金砖国家税制结构变迁的收入分配效应

6.2.1 金砖国家居民收入分配差距现状

金砖国家普遍面临国内居民收入差距分配较大的问题。近年来金砖国家基尼系数（除印度外）均在 0.45 以上，有的国家更是高达 0.5 甚至 0.6，远超国际警戒线水平。其中，居民收入分配差距（以基尼系数衡量）最大的国家是南非，据

世界银行调查统计，南非基尼系数 2011 年为 0.6338，2007 年还曾达到 0.6479 的高点。种族隔离时期的南非曾被称为“一个国家，两个世界”，如今新南非成立二十余年，这个描述恐怕仍然贴切——只不过这两个世界不再简单地以肤色区分，取而代之的是难以逾越的贫富悬殊。再如巴西，“中等收入陷阱”伴随着居民收入分配差距过大，其基尼系数虽自 90 年代初期经历了近 20 年的缓慢下降，但由于基数太大，如今巴西居民收入分配不公问题仍然突出，2013 年的调查基尼系数为 0.529，在金砖国家中仅次于南非，排行第二。

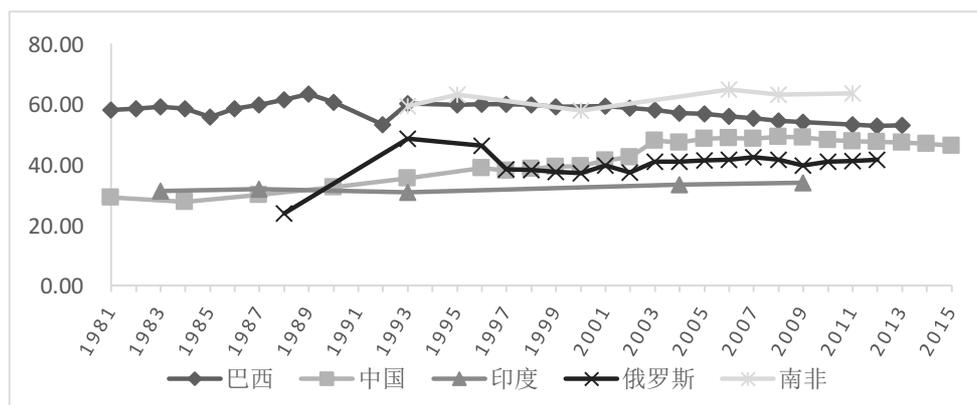


图 6-6: 金砖国家基尼系数变化情况

数据来源：世界银行 WDI 数据库。

中国和俄罗斯组成了金砖国家基尼系数的“第二梯队”。这两个国家均为转轨国家，在从绝对平均的公有制走向市场经济多种所有制为主体、按劳分配的过程中，造就了几乎史无前例急速扩大的居民收入分配差距。尤其地，由资本积累带来的财富不平等现象在这两个国家更为突出。瑞信（Credit Suisse, 2013）的最新报告显示，俄罗斯联邦的 110 位富豪持有全国 35% 的财富，93.7% 的俄罗斯人仅拥有不到 1 万美元的财产。该报告认为，从财富分配的角度看，俄罗斯的贫富差距悬殊为世界之最。中国也有研究机构从财产不平等的角度衡量居民收入分配差距。北京大学中国社会科学调查中心发布的《中国民生发展报告 2014》显示，1995 年中国财产的基尼系数为 0.45，2002 年为 0.55，2012 年达到 0.73，财产不平等程度近年来呈现升高态势，明显高于收入不平等。

从世界银行的调查数据看，印度似乎是金砖五国中收入分配平等程度最高的。然而，这很有可能由世界银行计算基尼系数的标准不同导致——对其他四国的计算是基于收入的调查数据，而印度基尼系数是基于消费支出得出的。相比于收入，

消费的刚性更强，由于边际消费倾向的存在，富人收入中用于消费的比例一般远小于穷人。因而，以消费支出为基础计算的基尼系数很可能大大低估了印度的收入分配差距。若依照这一规则计算，中国的消费基尼系数尚不足 0.3。实际上在印度国内的研究机构中，多数学者都反对简单套用世界银行的数据。如果用收入指标计算基尼系数，印度收入差距的基尼系数有可能是 0.6~0.7。

总之，金砖各国普遍面临居民收入分配差距过大的困境，这既有经济发展阶段的约束，又有社会传统因素的影响（如印度的种姓制度），还可能与不当的财政经济制度安排有关。目前，俄罗斯、巴西、印度、南非等国政府均不遗余力地采取措施，提高社会保障、税收、转移支付等再分配政策的作用效果，中国政府也同样如此，为居民收入设置倍增目标，精准扶贫、精准脱贫，以及提高直接税比重等方针计划无不彰显出国家力图维护收入分配平等、促进收入再分配公平的政策取向。

6.2.2 金砖国家税制结构对居民收入分配差距的影响

居民可支配收入的形成，需要历经一系列过程。首先，市场分配形成居民的市场收入（market income）。市场收入经由政府转移支付，形成总收入（gross income），通过这个过程，一般低收入人口收入会增加，从而使基尼系数与市场分配结果有所差别。在总收入的基础上，政府通过课征个人所得税和社会保障缴费，使得总收入减少，最终形成居民可支配收入。由于个人所得税有累进性，这一过程会使高收入人口的收入减少得更多，从而使得可支配收入的基尼系数与总收入相比又应该有所不同。好的公共政策，此处主要指转移支付与税收政策，应既能在从市场收入到总收入的形成过程中缩小基尼系数，又能在由总收入到可支配收入的形成过程中缩小基尼系数，从而达到调节收入再分配的效果。居民收入的形成过程及税收在其中所产生的作用，如图 6-7 所示。

虽然个人所得税与社会保障缴款均能使高收入者的收入降低，但若论收入再分配效应，无疑个人所得税更胜一筹。社会保障缴费带有其强制储蓄的性质，它能够改善居民个人的代际收入水平，但对于缩小不同收入组别间的收入差距作用很小，由于它适用比例税率甚至还具有一定的累退性。并且，货劳税等间接税是

累退的，因而税制调节收入分配的功能就主要由个人所得税承担¹。

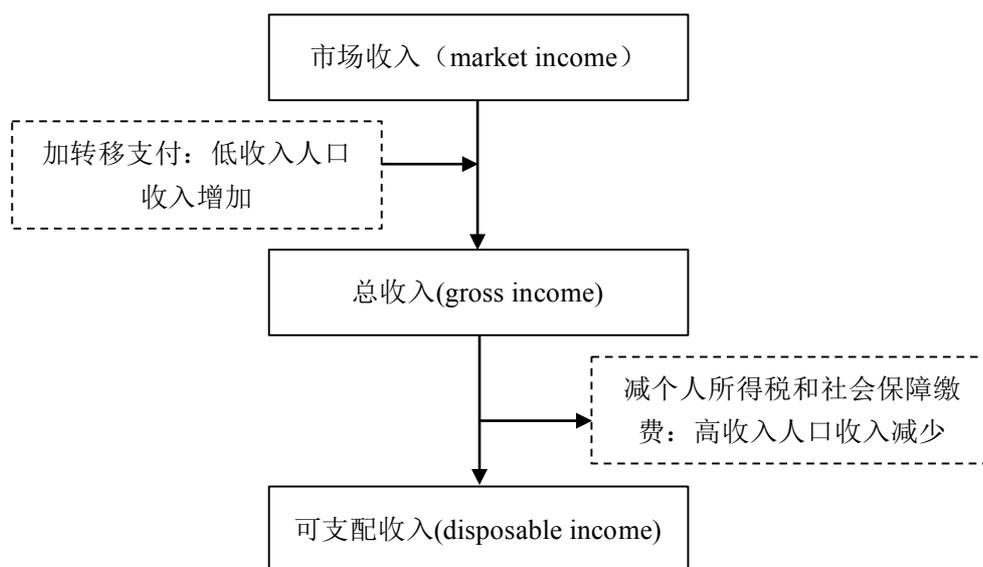


图 6-7：居民收入的形成过程及税收的作用

那么，金砖国家个人所得税对居民收入再分配是否起到调节作用了呢？直观地，可以通过基尼系数与个人所得税比重（占税收总收入比重，以及占 GDP 比重）的同期变动趋势考察。图 6-8 绘制了中国、俄罗斯、印度和南非个人所得税与基尼系数的变动情况²，发现金砖国家之间是存在差异的。首先，从图形和数据上看，中国的基尼系数与个人所得税之间变动关系不明显，似乎还有微弱的同向变动趋势。其次，俄罗斯的基尼系数随着个人所得税相对地位的升高而有所降低，并且这种反向变动关系比较紧密，比如，在基尼系数下降的 1992 年-1997 年，个人所得税比重有明显上升；2003 年-2010 年，基尼系数呈现比较平缓的倒 U 型变动，而个人所得税比重相应地表现为正 U 型。再次，南非基尼系数虽观察值较少，但仍有比较明显的随个人所得税升高而降低、随个人所得税降低而升高的反向变动趋势。又次，印度的基尼系数在 1994 年以前与基尼系数负相关，但在 1994 年以后却呈现同向变动关系，但由于观察值太少，这一结论并不稳健。

如本文第三章所述，税制对收入分配的影响，一方面由累进程度决定，一方面由累进性税收的规模决定。即使个人所得税的累进程度高，若收入规模太小，

¹ 这里要区分两个概念，一为调节收入分配，二为影响收入分配。调节收入分配应是政府主动采取的二次分配手段，而影响收入分配的因素从课征于要素上的生产税、劳动税等均有所体现。

² 巴西的个人所得税收入数据无法获取。

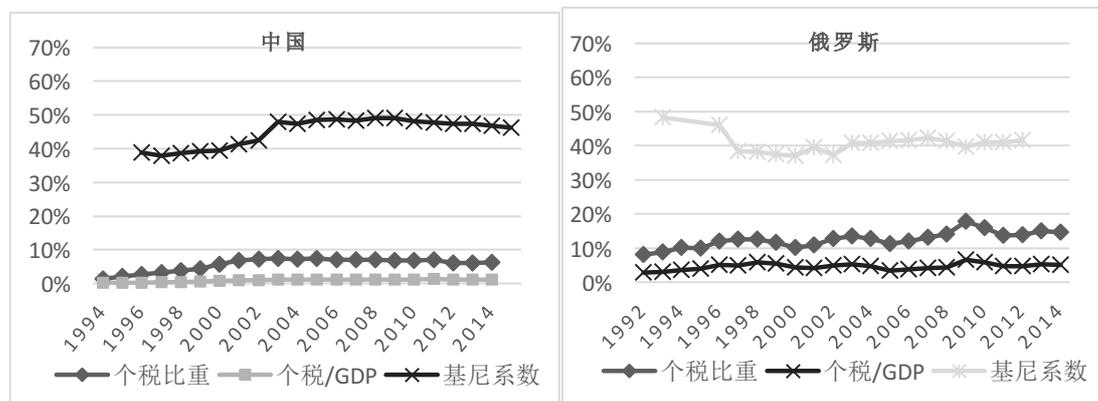
它对收入分配的调节作用也会受到极大的限制。虽然严格意义上的累进性指数需要通过收入分组数据计算得到,但税率级次的累进性也能在相当程度上反应个人所得税的累进程度。梳理金砖国家个人所得税累进级次及最高边际税率,如表 6-7 所示。可见,五国中税制累进级次最多、最高边际税率最高的为中国,其次为南非,巴西和印度比较接近,而俄罗斯的个人所得税税制不适用超额累进制度。继续比较四国个人所得税收入比重及占 GDP 的比重(图 6-8),发现个人所得税与基尼系数呈反方向变动的俄罗斯和南非,个人所得税规模明显高于中国和印度。

表 6-7: 金砖国家个人所得税的累进程度

国家	累进级次	最高边际税率
巴西	4 级	27.5%
中国	7 级	45%
印度	3 级	30%
俄罗斯	1 级(比例税率)	13%
南非	6 级	40%

资料来源:各国税法。

由此,我们可以大致做一个判断:俄罗斯与南非的个人所得税能够缩小收入分配差距,若税制结构朝向个人所得税比重更高的方向变迁,有助于促进收入分配平等;而中国与印度的个人所得税对收入分配的调节作用影响不明,但是至少,随着个人所得税在税制结构中地位的提升,以基尼系数衡量的居民收入分配差距没有比较明显的缩小。俄罗斯的个税税制累进程度最低、中国的个税税制累进程度最高,而两者与基尼系数的变动关系却呈现完全相反的两个方向,这种差异的产生,很有可能不是由税制累进程度的高低,而是由个人所得税收入规模不同导致的。



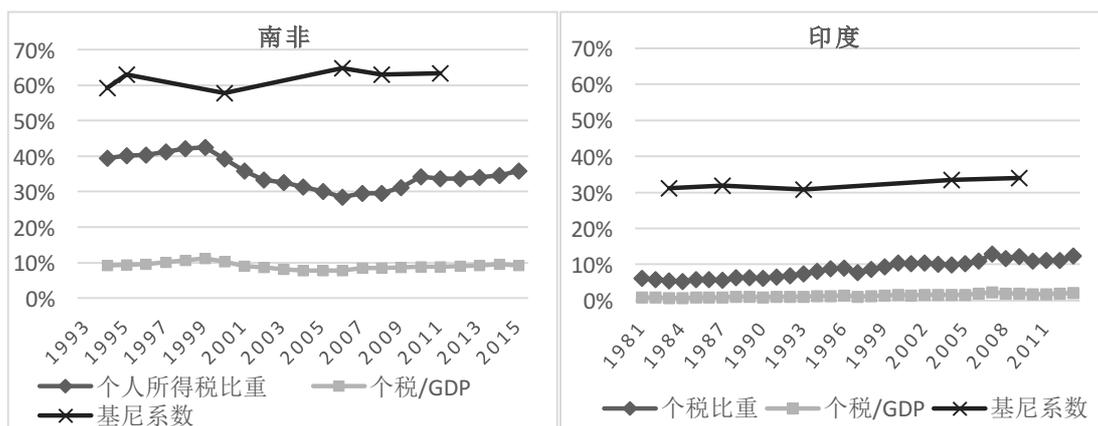


图 6-8: 金砖国家个人所得税与基尼系数变动关系

在比较税制结构的收入分配效应差异方面, 还可以考虑更具体而科学的方法, MT 指数在研究中被广泛使用, 它代表税前与税后基尼系数的差值。若 MT 为正值, 则税收能够改善收入分配; 若 MT 为负值, 则税收使收入分配状况恶化。各国数据统计中不会报告这一指标, 主要由学者基于税负归宿理论计算得到, 而这项计算需要获得大量基于微观调查的收入分组数据, 若评估税制结构中各税种的影响, 还需要经济的投入产出数据。

Milanovic (1999) 计算并比较了 OECD 国家及俄罗斯、台湾地区等四十余个发达、发展中国家(地区)的要素收入、含年金的市场收入、含各项转移支付的总收入以及居民可支配收入四类收入各自的基尼系数。这项研究报告了俄罗斯 1992 年及 1995 年的计算结果。1992 年, 俄罗斯要素收入基尼系数为 0.560, 可支配收入基尼系数为 0.452, $MT=0.108$, 总体上转移支付和税收对缩小收入差距起到了积极作用, 但是由总收入到可支配收入, 基尼系数仅变动了 0.002, 也即, 税收仅贡献了 $0.002/0.108$, 贡献率不足五分之一, 收入分配的调节作用主要由转移支付政策带来。1995 年, 总的 MT 指数变为 0.132, 但总收入与可支配收入之间的基尼系数完全一致, 说明当年的税收总体上没有起到缩小收入分配差距的作用。OECD (2008, 2010)¹ 估算了俄罗斯市场收入及可支配收入的基尼系数, 认为 2008 年俄罗斯市场收入为 0.486, 可支配收入为 0.428, $MT=0.058$; 2010 年, $MT=0.085$ 。不过由于未报告总收入的基尼系数, 我们无法将 MT 指数中转移支付的影响分离开来。

¹ 见 OECD database, 非文献。其中俄罗斯税前、税后基尼系数只有 2008、2010 两年数据。

Edwin Goni (2011) 在计算市场收入、总收入、可支配收入基尼系数的基础上,增加了税后收入 (post tax income) 的基尼系数,税后收入在可支配收入的基础上,进一步计算了间接税税负对收入差距的影响,从而得到包含间接税作用效果的税后收入基尼系数。由于间接税是累退的,税后收入可能比可支配收入的基尼系数更大。这项研究使用巴西 1998 年的调查数据,计算巴西的市场收入为 0.58,总收入为 0.55,可支配收入和税后收入也均为 0.55,表明直接税对收入分配的改善作用没有有效地发挥,间接税对收入分配也未出现明显的恶化效果。Lugtig (2011) 计算的巴西市场收入为 0.572,征个人所得税后的净市场收入为 0.560,加入来自政府的转移支付后的可支配收入为 0.546,从而个人所得税使基尼系数缩小了 0.012,转移支付使基尼系数缩小了 0.014。

徐建炜 (2013) 计算了中国个人所得税的税前基尼系数和税后基尼系数,并将考察区间分为改革前和改革后两个阶段,总体上,这项研究认为中国个人所得税对收入分配差距有缩小作用,以 2005 年的实际值计,中国个人所得税的 MT 指数为 0.01081。岳希明 (2012) 计算结果表明,中国收入再分配效应表现为 MT 指数,为 0.042,其中来自个人所得税的为 0.014,来自转移性收入的为 0.028。两项研究对中国个人所得税收入分配差距的测度结果颇为接近。

综上所述,从个人所得税与基尼系数的变动相关性来看,对于俄罗斯和南非,个人所得税比重的增加能够使基尼系数变小,表现出比中国和印度更强的收入再分配效应,而这种效应主要与个人所得税的相对收入规模有关。从税前税后基尼系数的差异来看,巴西、俄罗斯和中国税收 (主要是个人所得税) 的收入分配效应不强,表现在两个方面:一方面税收的再分配效应远不及发达国家,另一方面再分配效应中税收效应的贡献度也普遍低于转移支付等其他再分配手段。

由于对样本数据要求较高,关于这一问题的跨国研究难以进行。不过,由于我们更加关注中国税制结构的变迁和优化问题,至少可以先就中国数据进行研究。下文将以中国为例,使用可计算一般均衡方法模拟估算税制结构变迁对收入分配及经济增长的效应。

6.3 中国提高直接税比重的效率与公平效应

理论上,提高直接税比重可通过以下途径:(1)提高所得税比重。我国的所得税由个人所得税和企业所得税构成。个人所得税是调节收入分配最有力的税收手段,我国个人所得税在税制结构中比重过低:2000年-2012年,承担收入分配重要调节功能的个人所得税在我国税收总收入中的比重一直不足8%(见表6-8),且主要是对工薪所得征税,存在收入占比低、税制设计不合理等诸多问题,调节功能有限,增加个人所得税比重是提高直接税比重、促进社会公平应考虑的首要途径。而企业所得税制基本合理,其比重从2001年以后一直在18%左右,处于适中水平、不应继续提高,从国民收入分配格局的角度而言甚至应该降低。¹(2)扩大财产税收入比重。关于财产税的讨论主要围绕房产税和遗产税展开。房产税目前仅在上海、重庆两地试点,税基更是难以衡量,不能提供本文进行模拟测算的数据基础;此外,由于历史原因、征管能力及房地产税费制度的复杂性,房产税改革面临重重困难与阻力,即便全面开征,也会以“低税率、窄税基”起步,在未来若干年内难以对直接税比重提升做出较大贡献。至于遗产税我国尚未开征,本文不予涉及。(3)提高其他直接税比重,或将部分非税收入转化为直接税收入。社会保障缴费、房地产相关的某些政府收费、某些资源补偿收费²改为税收都会起到提高直接税比重的效果。但是这些调整主要是出于优化财政收入结构的目的,通过该途径达成的直接税比重提升逻辑上并不能导致效率与公平的变化。综上所述,本文选取增加个人所得税作为提高直接税比重的手段进行政策模拟。

间接税方面,在宏观税负保持基本稳定的前提下³,直接税比重提高不能通过加税来实现,因此间接税收入要相应有所下降。我国间接税收入绝大部分来源于

¹ 安体富、蒋震:《对调整我国国民收入分配格局、提高居民分配份额的研究》,《经济研究参考》,2009年第25期。

² 资源税属于直接税还是间接税,存在一些争议。从对国有资源使用的补偿及调节级差收入的角度来看,资源税及矿产资源补偿费具有直接税的性质;然而由于资源税费负担可以通过资源产品价格向下游产业直至消费者转移,从转嫁难易程度上来说又有间接税的性质。

³ “稳定税负”是十八届三中全会对深化财政体制改革提出的要求。学界也普遍认为,目前我国宏观税负已处于较高水平,不宜有所提升,因此本文的讨论均在保持宏观税负基本稳定的前提下展开。

增值税和营业税，两税占税收总收入的比重一直高达 40%以上，而正在进行的增值税扩围改革被认为是结构性减税的重要举措，未来两者收入占比有所降低是可以期待的。间接税的第三大税种是消费税（约占 5%-7%），我国消费税对部分高能耗或高档消费品征收，理论上具有调节收入分配的功能，并且消费税的改革方向已基本形成共识——通过完善征税范围及税率设置，以更好地发挥其调节经济行为和收入分配的功能，减税的空间不大。因而，间接税比重的下降应主要通过降低增值税和营业税来实现。

表 6-8：2000 年-2012 年主要税种占税收总收入的比重

	两税			国内消费税	企业所得税	个人所得税	关 税
	国内增值税	营业税	合计				
2000	36.19%	14.85%	51.04%	6.82%	7.95%	5.24%	5.96%
2001	35.01%	13.49%	48.50%	6.08%	17.19%	6.50%	5.49%
2002	35.03%	13.89%	48.93%	5.93%	17.48%	6.87%	3.99%
2003	36.15%	14.21%	50.36%	5.91%	14.58%	7.08%	4.61%
2004	37.32%	14.82%	52.14%	6.22%	16.38%	7.19%	4.32%
2005	37.50%	14.71%	52.21%	5.68%	18.57%	7.28%	3.70%
2006	36.73%	14.74%	51.47%	5.42%	20.23%	7.05%	3.28%
2007	33.91%	14.43%	48.34%	4.84%	19.24%	6.98%	3.14%
2008	33.19%	14.06%	47.25%	4.74%	20.61%	6.86%	3.26%
2009	31.05%	15.14%	46.19%	8.00%	19.38%	6.64%	2.49%
2010	28.81%	15.24%	44.05%	8.29%	17.54%	6.61%	2.77%
2011	27.04%	15.24%	42.28%	7.73%	18.69%	6.75%	2.85%
2012	26.25%	15.65%	41.91%	7.83%	19.53%	5.78%	2.77%

数据来源：根据历年《中国统计年鉴》计算。

总之，中国企业所得税占税收总收入的比重相对合理、个人所得税税收收入占我国税收总收入的比重相对较低，而增值税与营业税占我国税收总收入的比重相对较高。因此，本文将从提高个人所得税税收收入占比，降低增值税与营业税税收收入占比的角度出发，研究提高直接税比重对经济效率与收入分配带来的影响。

6.3.1 模型设计与数据基础

本文设置了一个中国税收的可计算一般均衡模型（CGE 模型），该模型包括商品市场与要素市场，并进一步区分为国内市场与国外市场；包括三个国内经济

参与者，即居民、企业与政府，以及一个国外主体；商品市场分为 44 个部门，¹ 其中 1 个农业部门，24 个工业部门以及 19 个服务业部门。限于篇幅，本文主要介绍生产部门与居民部门模型的构建以及宏观闭合规则。²

6.3.1.1 生产模块

模型使用两层嵌套的生产函数来描述厂商的生产行为。第一层生产函数，增加值与中间投入以固定替代弹性（CES）生产函数来形成商品的总供给。

$$QA_a = A_a [\delta_a QVA_a^{\rho_a} + (1-\delta_a) QINTA_a^{\rho_a}]^{\frac{1}{\rho_a}}, a \in A$$

企业遵循成本最小化的原则，合理选择不同中间投入的比例。给定企业的产量，企业行为的表现形式为：

$$\begin{aligned} \min C_a &= PVA_a \times QVA_a + PINTA_a \times QINTA_a, a \in A \\ S.T. \quad QA_a &= A_a [\delta_a QVA_a^{\rho_a} + (1-\delta_a) QINTA_a^{\rho_a}]^{\frac{1}{\rho_a}}, a \in A \end{aligned}$$

其中，下标 a 表示 a 行业，QA 表示行业产量，QVA 表示行业增加值，QINTA_a 表示行业的中间投入，PA、PVA、PINTA 则分别表示三者的价格。A 表示规模参数，δ 表示份额参数，ρ=1-1/ε，其中 ε 是替代弹性。上述方程表示在固定的生产条件、固定的产量下，使得成本 C 最小。用拉格朗日方程求解：

$$\begin{aligned} \min L &= PVA_a \times QVA_a + PINTA_a \times QINTA_a \\ &- \lambda (QA_a - A_a [\delta_a QVA_a^{\rho_a} + (1-\delta_a) QINTA_a^{\rho_a}]^{\frac{1}{\rho_a}}), a \in A \end{aligned}$$

对相应变量求微分，有一阶条件：

$$\begin{aligned} \frac{\partial L}{\partial QVA_a} &= PVA_a - \frac{\lambda A_a}{\rho_a} [\delta_a QVA_a^{\rho_a} + (1-\delta_a) QINTA_a^{\rho_a}]^{\frac{1}{\rho_a}-1} \delta_a \rho_a QVA_a^{\rho_a-1} = 0 \\ \frac{\partial L}{\partial QINTA_a} &= PINTA_a - \frac{\lambda A_a}{\rho_a} [\delta_a QVA_a^{\rho_a} + (1-\delta_a) QINTA_a^{\rho_a}]^{\frac{1}{\rho_a}-1} (1-\delta_a) \rho_a QINTA_a^{\rho_a-1} = 0 \end{aligned}$$

将上述两个一阶条件合并，我们得到：

$$\frac{PVA_a}{PINTA_a} = \frac{\delta_a}{1-\delta_a} \left(\frac{QINTA_a}{QVA_a} \right)^{1-\rho_a}, a \in A$$

¹ 部门划分同时依据《2007 年中国投入产出表》与《2010 年中国投入产出延长表》。

² 模型的其他部分可见张欣（2010），174-201。

这是成本最小化的优化条件。再加上生产模块的价格方程，就得到了 CGE 模型生产模块的三个基本方程：

$$Q A_a = A_a [\delta_a Q V A_a^{\rho_a} + (1 - \delta_a) Q I N T A_a^{\rho_a}]^{\frac{1}{\rho_a}}, a \in A$$

$$\frac{P V A_a}{P I N T A_a} = \frac{\delta_a}{1 - \delta_a} \left(\frac{Q I N T A_a}{Q V A_a} \right)^{1 - \rho_a}, a \in A$$

$$P A_a \times Q A_a = (P V A_a \times Q V A_a + P I N T A_a \times Q I N T A_a) (1 + t b_a + t c_a + t i q_a), a \in A$$

其中，tb 表示营业税实际税率，tiq 表示直接税真实税率，tc 表示消费税真实税率。

第二层生产函数，劳动与资本以固定替代弹性（CES）生产函数来形成增加值。将 QVA 看作是要素市场的供应方程，则同理可得要素市场的三个基本方程。

$$Q V A_a = A_a^{v a} [\delta_a^{v a} Q L D_a^{\rho_a^{v a}} + (1 - \delta_a^{v a}) Q K D_a^{\rho_a^{v a}}]^{\frac{1}{\rho_a^{v a}}}, a \in A$$

$$\frac{W L (1 + t v a l_a)}{W K (1 + t i e n t_a) (1 + t v a k_a)} = \frac{\delta_a^{v a}}{1 - \delta_a^{v a}} \left(\frac{Q K D_a}{Q L D_a} \right)^{1 - \rho_a^{v a}}, a \in A$$

$$P V A_a \times Q V A_a = (1 + t v a l_a) W L \times Q L D_a + (1 + t i e n t_a) (1 + t v a k_a) W K \times Q K D_a, a \in A$$

QLD、QKD 分别表示不同行业对劳动和资本的需求，WL 与 WK 分别表示劳动和资本的价格。模型将增值税看成一种要素税，tval 与 tvak 分别表示劳动与资本的增值税实际税率¹。同时，按照通常的处理方法，将企业所得税看作是单独对资本征收的一种税²，用 tient 表示企业所得税的实际税率。

中间投入的方程为：

$$Q I N T_{c a} = i c a_{c a} \times Q I N T A_a, a \in A, c \in C$$

$$P I N T A_a = \sum_{c \in C} i c a_{c a} \times P Q_c, a \in A$$

ica 表示中间投入部分的投入产出直接消耗系数。以上八个方程组成了 CGE 模型的生产模块。

6.3.1.2 居民模块

居民模块描述居民在收入约束下的效用最大化问题。本文使用斯通—杰瑞（Stone-Geary）效用函数导出 LES 需求函数，用于刻画商品价格及居民收入变

¹ 这是 CGE 模型处理增值税的一种常见方法，可见陈焯（2009）或者张欣（2010）。

² 使用一般均衡的方法研究企业所得税的税负归宿问题时一般使用这种处理方法，如 Harberger（1962）。

化对居民消费的影响。居民收入主要来自要素市场上的劳动与资本回报，同时还有企业对居民、政府对居民以及国外部门对居民的转移支付。居民缴纳个人所得税及其他费用之后形成可支配收入，用于消费与储蓄。

$$\begin{aligned}
 YH_h &= WL \times shif_{hl} \times QLSAGG + WK \times shif_{hk} \times QKSAGG + transfr_{hent} \\
 &\quad + transfr_{hrow} + transfr_{hgov}, h \in H \\
 PQ_c QH_{ch} &= PQ_c R_{ch} - shrh_{ch} [mpc_h (1-ti_h) YH_h - \sum_h PQ_c R_{ch}], c \in C, h \in H
 \end{aligned}$$

其中 YH 表示居民收入，QLSAGG 与 QKSAGG 分别表示劳动总供给与资本总供给，QH 为居民消费量；下标 h 表示第 h 组收入群体，l 表示劳动，k 表示资本，Shif 为份额参数，Shif_{hl} 表示劳动收入中第 h 组收入群体所占的份额，Shif_{hk} 表示资本收入中第 h 组收入群体所占的份额；transfr 表示转移支付，row 表示国外部门，ent 表示企业，gov 表示政府；R_{ch} 表第 h 组收入群体对商品 c 的基本消费量；shr_{hch} 表示第 h 组收入群体花费在商品 c 上的边际预算份额；mpc 与 ti 分别表示居民的消费倾向与所得税税率

6.3.1.3 宏观闭合规则选择

研究中国国情可发现：首先，中国劳动力市场具有大量的剩余劳动力，存在大量非自愿失业或者隐性失业。其次，中国固定资产投资受利率和税收政策影响较小，而受政府行为影响较大。第三，中国国内有效需求不足，内需对经济的带动作用有限。这三点正好符合凯恩斯闭合中生产要素具有价格下降粘性、经济主要依靠有效需求来拉动的本质，因此本文选择凯恩斯闭合作为 CGE 模型的闭合规则。

$$\begin{aligned}
 WL &= \overline{WL} \\
 WK &= \overline{WK}
 \end{aligned}$$

为了剔除其他因素对商品价格的影响，将投资、政府购买及国外部门储蓄外生，内生政府储蓄以及实际税率。

6.3.1.4 数据基础与参数选择

使用国务院发展研究中心网所提供的不同收入分组的家庭人均消费支出数据与《2011 年中国统计年鉴》给出的不同收入分组的家庭人口数相结合，测算出不同收入分组的家庭平均消费支出数据。这些数据的行业划分与本文的行业划分

并不一致，因此，使用聂海峰等（2010）提供的方法将其一一对应，得到初始的分行业的不同收入分组的消费矩阵。再根据不同收入分组的家庭平均消费支出比例对《2010年中国投入产出延长表》的城镇消费合计与农村消费合计进行划分，作为行控制向量，将《2010年中国投入产出延长表》中的分行业分城乡的消费数据作为列控制向量，然后分别使用RAS法进行更新，将更新后的两个矩阵合并便可得到最终的分行业的不同收入分组的消费矩阵。

本文的社会核算矩阵的编制主要依靠《2010年中国投入产出延长表》、《2007年中国投入产出表》¹、《2011年中国统计年鉴》、《2011年中国税务年鉴》、分行业的不同收入分组的消费矩阵以及不同收入分组的收入构成矩阵，社会核算矩阵使用交叉熵RAS法调平。CGE模型中的份额参数以及规模参数通过SAM表校准估算得到，模型中CES生产函数、Armington函数以及CET函数中的替代弹性主要参考郑玉歆（1999）和GTAP5的数据，居民收入弹性和弗里希参数主要参考Thurlow（2008）和GTAP5。

6.3.1.5 税收收入再分配效应的分解

测量税收的收入再分配效应最常用的指标是Musgrave和Thin（1948）提出的MT指数，该指数等于税前基尼系数和税收基尼系数的差值，用公式表示如下：

$$MT = G_x - G_y$$

其中，MT为Musgrave和Thin指数，衡量的是税收的收入再分配效应，G为基尼系数，X和Y分别表示税前和税后收入。因此，若MT为正值，则税收能够改善收入分配；若MT为负值，则税收使收入分配状况恶化。

Kakwani（1977a）指出MT指数衡量的只是税收的再分配效应，而没有体现出税收的累进程度，认为税收的累进程度与税率共同决定了税收的再分配效应，因此对MT指数进行了进一步的分解。

$$MT = Pt / (1-t) = (C_T - G_x)t / (1-t)$$

其中t为平均税率，P表示为Kakwani（1977b）提出的税收累进性指数，用于衡量税收的累进性。C_T表示税收集中率，指相对收入而言，税收负担在不同收

¹ 《2007年中国投入产出表》主要用于行业划分。

入群体之间分布的一个衡量指标。¹ G_x 表示税前基尼系数, 其中 $P=C_T-G_x$ 。Kakwani (1977a) 的这种拆分方法使得我们可以对不同规模的税收的累进性进行比较。

6.3.1.6 政策情景假设

本文在进行提高直接税比重、降低间接税比重的模型设计时尽量保持税收总收入不变, 从而减少其他因素对模型运算结果的影响。因此, 直接税提高与间接税降低之间的关系为:

$$\text{直接税收入增加额} = \text{间接税收入减少额}$$

$$\text{直接税税基} \times \text{直接税平均税率变动额} = \text{间接税税基} \times \text{间接税税率变动额}$$

正如上文所述, 本文根据中国税收收入的结构特点, 选择通过降低增值税与营业税税收收入占比来降低间接税的比重, 而通过提高个人所得税税收收入占比来提高直接税的比重。因此, 上述公式可以变为:

$$\text{居民总收入} \times \text{个人所得税平均税率变动率} = (\text{增值税税基} + \text{营业税税基}) \times \text{两税税率变动率}^2$$

为了使模型的运算结果更具一般性, 本文设置了三种政策情景, 分别为增值税与营业税的税率降低 5%、10%与 20%三种情况, 对应的个人所得税平均税率的变动率使用上述公式可以计算得出。³计算结果如表 6-9、表 6-10 所示⁴:

表 6-9: 模型中个人所得税、增值税与营业税税率调整

	情景一	情景二	情景三
r1	5.00%	10.00%	20.00%
r2	33.34%	66.67%	133.35%

注: r1 表示各行业增值税与营业税税率下降的程度; r2 表示个人所得税平均税率的提高程度。

¹ 税收集中率的详情可见 Kakwani (1977b)。

² 此处的两税是指增值税与营业税, 下同。此处的两税税率的变动率是指每个行业的税率均变动了相同的比率。

³ 本文的政策场景设置并不对个人所得税的累进级次及边际税率进行调整。有研究表明, 平均税率的高低是个税收入分配效应大小的主要因素, 累进性则是次要的, 2011 年的个人所得税改革因为降低了平均税率, 实际上进一步弱化了个人所得税的收入分配效应。(岳希明等, 2012)

⁴ 由于本文 CGE 模型的数据基础基本为《2010 年中国投入产出延长表》, 因此, 下表主要依据 2010 年中国个人所得税税收收入与增值税和营业税税收收入合计计算得出。

表 6-10：三种政策情景对个人所得税、增值税与营业税比重的影响

	初始值	情景一	情景二	情景三
R1	44.05%	41.85%	39.65%	35.24%
R2	6.61%	8.81%	11.01%	15.42%

注：R1 表示三种情景下对增值税和营业税税收收入之和占国家税收总收入的比重；R2 表示三种情景下对个人所得税税收收入占国家税收总收入的比重。

上表给出了这三种情景对个人所得税税收收入占国家税收总收入比重的影响，以及对营业税和增值税税收收入之和占国家税收总收入比重的影响。可以看出这三种政策情景均降低了我国间接税的比重，提高了直接税的比重。

必须注意的是，不仅税收收入的比重会对经济产生影响，各个税种的内部结构也会对经济产生重要影响。因此，本文在设计增值税与营业税的平均税率降低时使得每个行业的税率均变动了相同的比率。个人所得税的设计是一个难题，由于数据的缺失，对个人所得税各级税率进行调整的设计方案无法通过本文的模型来体现，因此，本文假设不同收入群体所负担的个人所得税的平均税率均以同样的比例发生了变化。

6.3.1.7 两个极端的假设

政策情景设计部分介绍了本文试图提高接税比重、降低间接税比重的途径。但是除此之外，一个必须考虑的重要问题是，提高我国个人所得税的平均税率之后，劳动者的名义工资会不会发生变化？即我国个人所得税的平均税率提高所引发的税收成本由谁来承担？是企业还是个人？

由于经验数据并不能给出准确的答案，因此本文做出了两个极端的假设。

假设 1：认为个人所得税的平均税率提高所引发的税收成本均由个人承担，即企业给予个人的工资、股利支出等的报酬价格不会随个人所得税平均税率的提高而发生变化。

假设 2：认为个人所得税的平均税率提高所引发的税收成本均由企业来承担，即企业通过提高给予个人的工资、股利支出等报酬的价格来保证个人的税后收入不会发生变化。

本文设计的三种政策情景的经济影响理论上应处于这两个极端假设之间。

6.3.2 模拟测算结果

6.3.2.1 对主要宏观经济变量的影响

模拟测算结果显示，三种提高直接税比重的方案对 GDP、居民总收入和居民总就业均有明显的负面影响，但可以起到一次性抑制物价上涨的作用（见表 6-11）。

表 6-11：三种政策情景对主要宏观经济变量的影响

	情景一		情景二		情景三	
	假设 1	假设 2	假设 1	假设 2	假设 1	假设 2
GDP	-0.204%	-0.088%	-0.409%	-0.174%	-0.823%	-0.340%
居民总收入	-0.221%	-0.223%	-0.443%	-0.444%	-0.890%	-0.879%
总就业	-0.266%	-0.317%	-0.532%	-0.633%	-1.068%	-1.255%
GDP 平价指数	-0.429%	-0.052%	-0.857%	-0.105%	-1.710%	-0.218%

注：数据根据 CGE 模型计算得出。

对情景一而言，个人所得税税收收入增长 33.34%，个人所得税税收收入占国家税收总收入的比重上升 2.20%，将会使得我国国内生产总值变化-0.204%到-0.088%之间，将会使得我国居民总收入变化-0.223%到-0.221%之间，将会使得居民总就业变化-0.317%到-0.266%之间，会使得物价水平一次性变化-0.052%到-0.429%之间。而情景二与情景三对主要宏观经济变量的影响与情景一只是程度上的区别。

从假设 1、假设 2 的结果对比看，个人所得税增税的负担由企业还是个人来承担对居民总收入影响不大，但当企业承担了更多的个税增税负担时，该项政策对 GDP 的损害作用相对较小而对总就业的损害作用相对较大。而当个人承担了更多的个税增税负担时，该项政策对 GDP 的损害作用相对较大而对总就业的损害作用相对较小。因此，如果政府更加关注就业，则应该在提高直接税比重，降低我国间接税比重的同时，采取措施促使个人承担更多的个税增税负担。但如果政府更加关注经济增长、更加关注 GDP，则应该在提高直接税比重、降低间接税比重的同时，采取措施让企业承担更多的个人所得税增税负担。

6.3.2.2 对个人所得税收入再分配效应的影响

表 6-12: 三种政策情景对个人所得税收入再分配效应的影响

	初始	情景一		情景二		情景三	
		假设 1	假设 2	假设 1	假设 2	假设 1	假设 2
困难户	0.040%	0.053%	0.053%	0.067%	0.067%	0.093%	0.093%
最低收入户	0.050%	0.067%	0.067%	0.083%	0.083%	0.117%	0.117%
低收入户	0.070%	0.093%	0.093%	0.117%	0.117%	0.163%	0.163%
中等偏下户	0.170%	0.227%	0.227%	0.283%	0.283%	0.397%	0.396%
中等收入户	0.310%	0.413%	0.413%	0.517%	0.516%	0.723%	0.720%
中等偏上户	0.620%	0.827%	0.825%	1.033%	1.029%	1.447%	1.435%
高收入户	1.010%	1.347%	1.342%	1.683%	1.672%	2.357%	2.325%
最高收入户	1.780%	2.373%	2.359%	2.967%	2.932%	4.154%	4.057%
P 指数	0.37126	0.37126	0.37126	0.37126	0.37126	0.37126	0.37126
MT 指数	0.00292	0.00389	0.00389	0.00487	0.00486	0.00681	0.00678

注：上表第一列是个人所得税对城镇不同收入分组居民可支配收入的影响。其他列为不同政策情景、不同假设条件下个人所得税对城镇不同收入分组居民可支配收入的影响。MT 为衡量收入分配常用的一个指标，MT 指数为正说明该税种可以改善收入分配，为负说明该税种会恶化收入分配。P 指数为衡量一项税收累退累进程度的一项指标，该值为正说明此税种具有累进性，该值为负说明此税种具有累退性。

由表 6-12 可以看出，由于假设政府在提高个人所得税平均税率时同时同比例提高了不同收入分组的平均税率，因此，根据 P 指数的定义，个人所得税的累进程度并没有发生变化。但是由于居民的平均税率在提高，个人所得税的收入再分配效应有所增强，并且个人所得税的增税负担由个人还是企业来承担对个人所得税收入再分配效应的影响并不大。以情景一为例，个人所得税税收收入增长 33.34%，个人所得税税收收入占国家税收总收入的比重上升 2.20%，将会使得我国个人所得税的收入再分配效应由 0.00292 提高到 0.00389，能够显著提高我国个人所得税的收入再分配效应。

必须指出的是，如果政府在提高个人所得税的平均税率时能够让富人承担更多的税收，则将会增加个人所得税的累进性¹，从而进一步增加个人所得税的收入再分配效应。

6.3.3 主要结论

本节通过构建可计算一般均衡模型，分别从公平与效率两方面研究了提高直

¹ 即 P 值。

接税比重、降低间接税比重对中国经济社会的影响，并采取提高个人所得税税收收入与降低增值税和营业税的税收收入相配合的方式，来达到提高直接税比重、降低间接税比重的目的。

测算结果表明，按照该思路设计的提高直接税比重、降低间接税比重的政策的确能够起到提升中国税制收入再分配功能的效果，但是也会对经济效率造成一定的损害。以情景一为例，个人所得税收入增长 33.34%，个人所得税收入占税收总收入的比重上升 2.20%¹，将会使得个人所得税的收入再分配效应由 0.00292 至少提高到 0.00389，能够显著提高个人所得税的收入再分配效应²。但是，这也会使得我国国内生产总值变化-0.204%到-0.088%之间，使居民总收入变化-0.223%到-0.221%之间，使居民总就业变化-0.317%到-0.266%之间。

研究还发现，个人所得税增税的负担由企业还是个人来承担对对不同宏观经济变量的影响是不同的：当企业承担了更多的个税增税负担时，该项政策对 GDP 的损害作用相对较小而对总就业的损害作用相对较大；而当个人承担了更多的个税增税负担时，该项政策对 GDP 的损害作用相对较大而对总就业的损害作用相对较小。因此，如果政府更加关注就业，则应该在提高直接税比重，降低我国间接税比重的同时，采取措施促使个人承担更多的个税增税负担；如果政府更加关注经济增长，则应该在提高直接税比重，降低间接税比重的同时，采取措施让企业承担更多的个税增税负担。

6.4 小结

本章分别从效率与公平两个角度，对金砖国家税制结构变迁的效应做了实证评估，主要结论有以下四点。

第一，金砖国家直接税收入比重的提升，有的促进了经济增长，有的不利于经济增长。促进经济增长的，是个人所得税在所得税中相对地位较高的印度和南

¹ 与此同时，降低增值税和营业税的税收收入。

² 这个结论是在不同收入群体的个人所得税平均税率同比例上升的基础上得出的。一般来说，政府提高个人所得税税率目的是让富人承担更多的税收，而非让穷人的税负增加。在这种情况下，个人所得税的收入再分配效应会有更大程度的上升。

非；不利于经济增长的，是企业所得税在所得税中相对地位较高的中国和俄罗斯。

第二，金砖国家税制结构与经济增长之间存在相互作用关系。一方面，税制结构朝向直接税（或所得税）比重更高的方向变迁，会在短期和长期均影响经济效率，但是方向并不一致。另一方面，经济增长短期内对税制结构均存在正向的冲击作用，也即，经济增长速率越快，税制结构就越倾向于朝向直接税（或所得税）更高的方向变化。

第三，金砖国家税制结构变迁对收入分配的影响表现不一。有的呈比较明显的反向变动关系：随着个人所得税收入比重的上升（下降），俄罗斯和南非的基尼系数出现下降（上升）；中国和印度则没有显现出协同变动趋势。具体地，从税制累进性看，俄罗斯个税累进程度最低、南非个税累进程度次高（五国比较）；中国个税累进程度最高、印度与巴西相仿，均低于南非、高于俄罗斯。从收入规模看，南非、俄罗斯个税收入规模较高，而中国、印度个税收入规模很低。从而，金砖国家税制结构对收入分配的影响，与个税收入规模关联度更高，与个税累进程度关联度较弱。

第四，对中国提高直接税比重进行可计算一般均衡模拟，发现通过提高个人所得税收入来提高直接税比重，可以显著提高税制结构缩小居民收入分配差距的作用，但会对经济增长和就业产生一定的负面影响，使得我国国内生产总值变化-0.204%到-0.088%之间，使居民总收入变化-0.223%到-0.221%之间，使居民总就业变化-0.317%到-0.266%之间。

7 结论及建议

7.1 金砖国家税制结构变迁的研究结论

本文就金砖国家税制结构变迁的历程、成因及效应进行了历史梳理、理论分析及实证检验，基本结论如下。

7.1.1 金砖国家税制结构变迁历程

第一，从税系看，金砖国家税制结构总体朝向直接税比重更高的方向变迁。南非、俄罗斯、中国已完成税制结构模式向“双主体”的转变，其中，南非为直接税、间接税“双主体”（直接税比重更高），俄罗斯、中国为间接税、直接税“双主体”（间接税比重更高）。巴西与印度虽仍未迈入双主体结构，但直接税收入也进入持续上升通道，近年比重已十分接近 40%。

第二，从税类看，金砖国家所得税收入比重普遍较低，仅南非称得上所得税与货劳税“双主体”结构。具体到所得税两大税种，中国和印度个人所得税比重低于企业所得税，南非和俄罗斯个人所得税比重高于企业所得税。金砖国家只有南非较早形成了以所得税尤其是个人所得税为主要收入来源的税制结构，独具特色。

第三，俄罗斯税制结构变迁特点鲜明。按本文定义，俄罗斯税制结构变迁属“剧变-发散型”，而其他国家均为“渐进-集中型”。这种特点，一方面体现了俄罗斯政府激进而果断的改革态度，另一方面还体现出因时因地制宜的改革思路。俄罗斯通过增收资源税和出口关税，既保障了财政收入，又在一定程度上调节了自然资源的开发出口行为以及油气资源企业的利润水平，使税制结构的变迁方向与其资源驱动型经济发展方式的高度契合。

7.1.2 金砖国家税制结构变迁成因

第一，政府主动推行的税制改革对金砖国家税制结构变迁产生决定性影响。税制改革是金砖国家税制结构变迁的主要途径，金砖国家税制结构变迁的关键时

点，几乎均伴随着大规模的税制改革。经实证研究检验，证明税制改革的确发生了显著的结构变动，改变了方程的截距项及各解释变量的斜率。这说明，政府的主观能动性对税制结构调整的作用十分重要，一项简单的制度调整，就有可能引发大规模的税基变化，从而扭转税制结构变迁的方向。

第二，经济发展水平是金砖国家税制结构变迁的重要推动力量。经济发展水平较高的金砖国家，进入双主体结构较早，并且金砖各国完成向“双主体”模式转变的时，人均 GDP 水平基本均处于 3500-4000 美元之间，体现出比较明显的“门槛效应”。

第三，实证研究证明，随着经济的不断发展，金砖国家所得税比重提升的难度高于直接税。这说明，如果金砖国家优化税制结构的未来方向是进一步提升所得税相对地位，那么需要充分考虑除经济发展水平之外的其他制约因素。

第四，税收征管效率及税收环境的作用不容忽视。开放程度、城镇化水平等因素构成了税收的外部环境，而这些环境变量的变化对税制结构产生的影响同样显著。

7.1.3 金砖国家税制结构变迁效应

第一，实证研究显示，金砖国家直接税比重提高对经济效率的影响呈正反两个方向，其中企业所得税收入比重更高的金砖国家（中国、俄罗斯），直接税比重提高会损害经济增长；而个人所得税收入比重更高的金砖国家（南非、印度），直接税比重提高会促进经济增长。

第二，金砖国家税制结构与经济增长之间存在相互作用关系。一方面，税制结构变迁会在短期和长期均影响经济效率；另一方面，经济增长对税制结构也存在正向的冲击效果，经济增长率越快，税制结构越明显地朝向直接税比重更高的方向变化。

第三，金砖国家税制结构对收入分配的影响，主要与个人所得税收入规模有关，收入规模越大的，收入分配效应越强。在个人所得税收入规模较高的国家，即使税制累进性较低，其收入分配效应也强于累进性较高但收入规模较低的国家。

第四，对中国提高直接税比重进行可计算一般均衡模拟，发现在保持总体税

负不变的情况下，通过提高个人所得税收入来提高直接税比重，同时降低营业税与增值税收入来降低间接税比重，可以显著增强税制结构调节居民收入分配差距的作用。

7.2 优化中国税制结构的政策建议

金砖国家税制结构变迁经验证明，虽然存在自然演进的因素，但税制结构仍具有很强的可塑性；税制结构的变迁过程，一定是融入了政策设计者和改革决策者以及社会公众的主观因素而不断演进发展的过程。在经济增长“新常态”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，我们要树立公平与效率兼顾的税制结构优化理念，以高质量的“双主体”作为税制结构优化的总体方向，以坚定不移地推进税制改革作为税制结构优化的主要途径，以进一步提升征管水平为税制结构优化的有力保障，使税制在筹集收入的基础上，充分发挥“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”之作用，真正建立与国家治理体系和治理能力现代化相匹配的现代税收制度。

7.2.1 以公平优先，兼顾效率为税制结构优化的基本理念

税制结构优化理念是一个顶层设计问题，是政府主观取向权衡抉择的产物，它需要在遵循一般原则的基础上，结合中国当前经济社会可持续发展所面临的主要矛盾来确定。

历经改革开放三十余年的发展，中国经济总量已高居世界各国榜眼，但地区间发展不均、城乡发展不均、居民收入差距过大等问题日益凸显，尤其地，随着人民群众民主意识、权利意识和公平意识的不断增强，社会大众对公平收入分配、缩小贫富差距的强烈诉求迫切需要回应。虽然收入分配差距主要由市场分配决定，但税收仍是政府可以使用的重要武器之一。本文的研究表明，我国与其他金砖国家以及 OECD 国家相比居民市场收入的基尼系数差别不大，而经过税收再分配调节后获得的可支配收入却与 OECD 国家相去甚远，税收没有起到缩小市场收

入差距的作用，这一点其他金砖国家与我国几乎如出一辙。实际上，收入差距过大尚不可怕，而政府没有实质性作为，相关调控手段或是机制尚缺、或是渠道不畅，才是令人担忧、引人诟病之处。如前所述，税制结构收入分配效应的发挥，既与税制的累进性、累退性有关，更与累进性税收及累退性税收的相对收入规模有关，因而税制结构变迁对收入分配效应有重要影响。优化税制结构，必须坚持有利于税制发挥调节收入分配效应的基本理念，切实回应人民群众对社会公平正义的关切。

目前我国经济社会面临的另一现状，则是处于经济增速换挡期、结构调整阵痛期、前期刺激政策消化期“三期叠加”状态下，如何保增长、调结构、去产能的问题。十余年来超高速的经济增长已不可持续，经济增速不可避免地进入下行状态，同时随着世界经济环境的整体疲软，以及国内劳动力、资本、土地等要素价格的上升，企业利润空间不断地受到挤压，一些产能过剩的传统采掘、制造行业面临空前危机。这种情形下难以存在增税空间，税制结构的优化还应坚持有利于降低企业税负、减轻税收干预的基本理念。

公平与效率的对立 in 经济学中普遍存在，两者往往互为代价，很难兼顾。诚然，提高直接税比重会带来一定的效率损失。本文第六章以提高个人所得税比重、降低增值税、营业税比重为税制结构优化途径进行的可计算一般均衡模拟结果表明，个人所得税从而直接税比重的提高，的确能够明显改善税制的收入再分配效果，但也无可避免地会对总产出造成一定影响——尽管比较微弱。从近期政府频频设置居民收入倍增目标，以及精准扶贫、精准脱贫等一系列政策安排可以看出，中国政府有着力图维护收入分配平等、促进收入再分配公平的政策取向。应该说，在颇有积重难返之势的贫富差距面前，经济效率的微弱下挫是可以接受的。虽然目前我国面临比较严峻的经济形势，“公平优先，兼顾效率”仍应是今后税制结构优化所遵循的基本理念。

7.2.2 以高质量的“双主体”为税制结构优化的总体方向

选择直接税、间接税“双主体”为我国税制结构的优化方向，已基本成为学界共识，党的十八届三中全会也明确提出要“逐步提高直接税比重”。实际上，

无论是迈向“双主体”模式，还是提高直接税比重，都仅仅是税制结构在税收收入上的直观表现，充分发挥税制功能、实现政策目标才是税制结构优化的最终目的。虽然我国税制结构从直接税和间接税的配比关系看已初步进入“双主体”阶段¹，但仍属于质量不高的“双主体”，税收布局严重失衡，表现出重消费而轻所得，重企业而轻个人，重流量而轻存量的特点。这种特点，既不能与我国的经济发展阶段相匹配，更与我国促进社会公平的发展目标相背离。税制结构要朝向高质量“双主体”迈进，不应满足于直接税、间接税的双主体形态，而要着力完善各税系、税类的内部结构，具体地，需要完成税收从消费转移至所得、从企业转移至个人、从流量转移至存量这三大转化。

第一，税收需要从消费向所得转移。一方面，间接税收入比重过高不利于资源的有效配置。在货劳税从而间接税比重较高的情况下，强化了税收作为价格构成要素嵌入商品和劳务价格的功能，这难免会推高价格水平、扭曲价格的正常形成机制，从而对资源配置造成扭曲。另一方面，当对消费课征的间接税过高时，税制整体的税负归宿难以把握，税制改革便丧失了定向调节的能力。更由于边际消费倾向递减规律的存在，集中于消费的课税可能使得高收入者的负担的平均有效税率甚至低于低收入者，造成了整体税制的累退性，会恶化居民收入再分配结果。

第二，税收需要从企业向个人转移。所得税比重偏低，尤其个人所得税比重极低，是我国“双主体”税制结构的重要特点。据高培勇（2015）的研究，中国2013年税收收入中超过90%来源于企业缴纳，只有大约6%来源于自然人缴纳，意味着中国税收同自然人之间的对接渠道及其狭窄，广大自然人基本上不直接负有纳税义务。这不仅增加了企业税收负担、不利于经济增长，也极大地限制了个人所得税调节收入分配效应的发挥。本文第六章第三节通过模拟测算我国提高直接税比重的效率与公平效应，发现以提高个人所得税为途径提高直接税比重，可以显著提升我国税制结构的收入再分配效应，虽然可能要以损害一定的经济效率为代价，但影响比较微弱。此外，上述结论是在保持企业所得税规模不变、降低

¹ 如果稍改变一些争议税种的分类（比如契税、土地增值税、耕地占用税等），这种“双主体”可能就不复存在了。

营业税与增值税的假设下得出的，如果进一步考虑企业所得税的变化，可能又会得出不一样的结论。金砖国家税制结构变迁的历史经验告诉我们，在企业所得税比重比个人所得税更高的国家，直接税比重对经济效率的长期均衡效应为负值，而在个人所得税比企业所得税收入更高的国家，直接税比重对经济效率的长期均衡效应为正值。这进一步说明，金砖国家企业所得税对经济效率的扭曲效应，很可能高于个人所得税。如果在提高个人所得税比重的同时，能够降低企业的税收负担，可以减轻对经济效率的损害。

第三，税收需要从流量向存量转移。从征税环节看，中国税制结构长期以来主要由对收入流量和支出流量的课税组成，对财产存量的课征，不论是财产转移税还是财产持有税，受制于税制安排及征管能力收入地位都极其有限。而房产税不仅有利于调节存量财富在不同居民群体间的分布，还被认为是最有利于经济增长的一类税收，因而既能促进公平、又于效率无碍。在目前宏观经济下行、政府预算约束趋紧、贫富差距较大、地方税体系亟待建设的情况下，尽快发展对存量征收的房产税可谓是当务之急。

总之，高质量的“双主体”意味着将税制结构由“失衡状态”调整到“相对均衡状态”，这种相对均衡状态，需要课税对象的相对均衡、税收来源的相对均衡以及征税环节的相对均衡。由此，税制结构优化的具体方向应为：所得税、房产税的相对地位有所提升，货劳税的相对地位有所下降；所得税中，个人所得税地位应有所上升，企业所得税地位应有所下降。

7.2.3 以推行税制改革为税制结构优化的主要路径

7.2.3.1 全面深化“营改增”，降低间接税比重

在稳定税负的约束下，提高直接税比重意味着间接税比重需要相应减少，而正在如火如荼推行的“营改增”正是一项旨在减少间接税的结构性减税举措。“营改增”涉及我国间接税最主要的两大税种，2014年两税合计占税收收入比重高达41.9%。随着2016年5月1日建筑业、房地产业、金融业和生活服务业纳入试点范围，“营改增”即将全面铺开。这一改革预期的减税效应显著，假设“营改增”全面完成、改增增值税后，增值税标准税率最少下调2个百分点，再加上营业税废止前的“营改增”方案，合计通过这一路径实现的减税规模可达9000

亿元左右（楼继伟，2013；高培勇，2015），这必然会显著降低增值税税负水平，为直接税比重的提升创造空间。

7.2.3.2 改革个人所得税和财产税，提高直接税比重

（1）加快推进个人所得税改革。金砖国家经验表明，相较于累进性的大小，个人所得税收入规模带来的平均税率提升能够显著增强其收入分配效应。然而我国个人所得税收入比重很低，常年在6%左右徘徊，其最大的问题是税基过窄。我国个人所得税实行分类征收制，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，只会进一步降低个人所得税收入比重。因此，扩大税基是我国个人所得税改革的关键。首先，要建立综合与分类相结合的征收模式，并可以由“小综合”起步，逐步过渡为“大综合”；其次，将按个人征收逐步改革为按家庭征收，合理确定生活费用扣除额标准，将老人赡养、子女抚养等费用纳入生活费用扣除额中，以充分考虑不同纳税人的家庭负担情况，保证税制的公平性。第三，可以考虑适当简化税制、降低税率以扩展税基。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，俄罗斯便是个中典型，通过果断设立单一税率个人所得税，换得了个税收入的大幅上升。总之，加快推进个税改革，扩展个税税基、提高收入比重，是税制结构优化迫在眉睫的任务。

（2）加快推进房地产税立法。目前我国尚无真正意义上面向自然人征收的财产税，征收持有环节房地产税无疑属于一项加税改革，不解与反对的声音很多也是十分正常的。此前我国房产税规定仅对营业性房产征收，而对个人自用房产免征，并且由于在房地产商品化发展初期并未及时跟进，使得房地产税这个国际上普遍征收的税种，在我国酝酿至今变得饱受争议。毋庸置疑，房地产税对于促进收入分配公平、完善地方税制体系、遏止房地产市场投机行为都有着重要作用，在“逐步提高直接税比重”的税制结构优化进程中，它是一项不能被绕开的改革。不过，考虑到这项改革关乎广大人民群众切身利益，应清理归并与房地产交易有

关的税费,将交易环节的税费部分转移到保有环节上来,同时须加强宣传和论证,力争达成共识,推动房地产税尽早进入立法程序。

(3) 进一步深化资源税改革。虽然资源税在我国收入规模不大,然而在资源形势异常严峻的今天,资源税作为保护国有资源、调节资源开发利用行为的重要手段地位日益提升,金砖国家中的俄罗斯资源税比重可达 14.29%。我国同样是资源总量上的大国,然而近年来资源浪费、环境污染等问题凸显,制约经济的可持续发展,影响人民群众身心健康。自 2011 年 11 月 1 日起施行新的资源税暂行条例及实施细则以来,石油、天然气、煤炭已全部从价征收,并且细化了资源税税目、完善了计税依据、取消了矿区使用费,但改革还应继续深化。第一,循序渐进地扩大征税范围,对水资源、森林、草场、湿地、滩涂等自然资源征收资源税,可在部分该类资源富足地区逐步试点,低税率从量征收。第二,扩大从价计征的应税资源品数据,加快推进铜铁矿石等金属矿石,以及稀缺性、战略性资源品的从价计征改革。第三,严格控制资源税税收优惠,杜绝各种非法减免和越权减免的发生。第四,完善资源价格传导机制,推进资源价格形成机制的市场化改革,使部分资源税税负向中下游合理传导,依靠市场竞争机制淘汰落后产能,引领节能降耗的行为风尚。

7.2.4 以提升征管水平为税制结构优化的有力保障

征管水平往往与所得税的征收实现率正相关,因而在一定程度上制约着税制结构的优化进程,要实现以个人所得增长为主要特点的“双主体”税制结构,必须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,均处在金砖国家前列,目前最大的问题是面向自然人的税收征管服务体系和第三方涉税信息报告制度尚未建立。这就要求我们,一方面要加强对自然人的收入监控,逐步构建与自然对接的税收服务系统;另一方面还要搭建税务、金融、海关、公安等信息共享的涉税信息联网平台,严控现金交易和地下经济,完善信用体系等配套手段,以保障税款的足额征收。相信不久的将来,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。我国税收征管中的问题可能更

多地在于政府各部门之间不易协调,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. 马国强.论个人所得税基本模式[J].税务研究,2013,09:3-9.
2. 马国强.税制结构基础理论研究[J].税务研究,2015,01:3-15.
3. 马栓友.税收结构与经济增长的实证分析——兼论我国的最优直接税/间接税结构[J].经济理论与经济管理,2001,07:15-20.
4. 马栓友.税收结构与经济增长[J].税务与经济(长春税务学院学报),2002,01:4-6.
5. 王乔,伍红.内外部经济失衡下我国税制改革取向[J].当代财经,2013,02:27-35.
6. 王乔,汪柱旺.我国现行税制结构影响居民收入分配差距的实证分析[J].当代财经,2008,02:37-38+125.
7. 王亮.我国流转税与所得税最优比例关系的实证分析[J].财贸研究,2004,05:67-71.
8. 王维国,杨晓华.中国税收负担与经济增长关系的计量分析[J].财经问题研究,2006,11:74-81.
9. 田志伟.中国五大税种的收入再分配效应研究[J].现代财经(天津财经大学学报),2015,08:33-43.
10. 世界税制结构:是否会从偏重于直接税转变为偏重于间接税?[J].国际税收,2014,01:8-11.
11. 吕冰洋,郭庆旺.中国要素收入分配的测算[J].经济研究,2012,10:27-40.
12. 吕冰洋.财政扩张与供需失衡:孰为因?孰为果?[J].经济研究,2011,03:18-31.
13. 吕冰洋.我国税收制度与三类收入分配的关系分析[J].税务研究,2010,03:28-32.
14. 吕炜.市场化进程与税制结构变动[J].世界经济,2004,11:72-79.
15. 朱广俊,刘佐.优化税制结构的理论思考[J].经济研究,1998,04:31-38.
16. 朱青.发达国家税制改革的近期走向及其对我们的启示[J].财贸经济,2006,03:23-27.
17. 朱青.税制结构设计应考虑的几个因素[J].涉外税务,1995,11.
18. 刘广波.论我国税制结构的优化[J].金融经济,2008,18:25-27.

19. 刘军.我国税制结构、税收负担与经济增长的实证分析[J].财政研究,2006,02:59-62.
20. 刘佐.关于我国税制结构优化问题的探讨[J].税务研究,2009,05:37-38.
21. 刘佐.税制改革顶层设计三个主要问题初探[J].税务研究,2013,06:34-41.
22. 刘怡,聂海峰.间接税负担对收入分配的影响分析[J].经济研究,2004,05:22-30.
23. 刘海庆,高凌江.我国税制结构、税负水平与经济增长的关系研究——基于全国 30 个省级单位面板数据的 PVAR 分析[J].财经理论与实践,2011,03:68-73.
24. 安体富,蒋震.对调整我国国民收入分配格局、提高居民分配份额的研究[J].经济研究参考,2009,25:2-20.
25. 安体富.优化税制结构:逐步提高直接税比重[J].财政研究,2015,02:41-44.
26. 严成樑,龚六堂.财政支出、税收与长期经济增长[J].经济研究,2009,06:4-15+51.
27. 李大明.论税制结构优化与税收征管的关系[J].财政研究,1999,06:54-55+57.
28. 李林木.发达国家税制结构的变迁轨迹与未来走向[J].涉外税务,2009,07:8-14.
29. 李文.优化税制结构的制约因素分析[J].税务与经济(长春税务学院学报),1997,05:6-9.
30. 李文.我国的税制结构与收入再分配[J].税务研究,2015,07:38-42.
31. 李文.国际竞争力原则对宏观税负和税制结构的影响[J].涉外税务,2012,03:49-53.
32. 李文.税制结构优化的民众接受程度分析[J].税务研究,2016,01:38-44.
33. 李华,樊丽明.双重约束下的税制结构优化[J].税务研究,2014,07:53-58.
34. 李志远.我国税制结构优化探讨[J].税务研究,2008,09:39-41.
35. 李昕凝,葛玉御.南非税制结构特点及成因分析[J].国际税收,2014,07:54-57.
36. 李昕凝,田志伟.提高直接税比重对公平与效率的影响:基于 CGE 模型的测算分析[J].东岳论丛,2014,12:103-109.
37. 李炜光.李炜光说财税[M].保定:河北大学出版社,2010.
38. 李绍荣,耿莹.中国的税收结构、经济增长与收入分配[J].经济研究,2005,05:118-126.

39. 李春根,徐建斌.税制结构、税收价格与居民的再分配需求[J].财贸经济,2015,11:27-39.
40. 杨志勇.税制结构:现状分析与优化路径选择[J].税务研究,2014,06:10-14.
41. 沈坤荣,余红艳.税制结构优化与经济增长动力重构[J].经济学家,2014,10:51-59.
42. 张欣.可计算一般均衡模拟的基本原理与编程[M].上海:格致出版社,2010:174-201.
43. 张念明,庞凤喜.论涉税信息管理能力与税制结构优化[J].中南财经政法大学学报,2015,02:28-33+159.
44. 张斌.个人所得税改革的目标定位与征管约束[J].税务研究,2010,09:33-36.
45. 张斌.税收制度与收入再分配[J].税务研究,2006,08:18-22.
46. 陈共,匡小平.论适应经济结构变化的税制结构[J].当代财经,2001,03:33-37.
47. 林致远,邓子基.从稳定经济的视角看我国的税制结构调整[J].税务研究,2007,02:41-44.
48. 国家税务总局课题组,刘佐,靳东升,龚辉文.借鉴国际经验进一步优化中国中长期税制结构[J].财政研究,2009,05:8-17.
49. 国家税务总局税收科学研究所课题组,靳东升.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,2012,06:13-23.
50. 岳希明,徐静,刘谦,丁胜,董莉娟.2011年个人所得税改革的收入再分配效应[J].经济研究,2012,09:113-124.
51. 岳树民.优化税制结构的理论分析和我国的现实选择[J].税务研究,1996,12:16-20.
52. 周克清,毛锐,罗欢.税制结构对劳动收入份额的影响机制研究[J].税务与经济,2015,02:63-68.
53. 周克清.税收制度的分类与税制结构的比较[J].税收经济研究,2012,04:1-5.
54. 庞凤喜,薛钢,高亚军等.税收原理与中国税制[M].北京:中国财政经济出版社,2010.
55. 郑玉歆.全要素生产率的测度及经济增长方式的“阶段性”规律——由东亚经

- 济增长方式的争论谈起[J].经济研究,1999,05:57-62.
56. 赵志耘,杨朝峰.经济增长与税收负担、税制结构关系的脉冲响应分析[J].财经问题研究,2010,01:3-9.
 57. 赵福昌.税制结构与收入差距研究[J].中央财经大学学报,2011,09:19-24.
 58. 胡怡建,徐曙娜.我国税制结构优化的目标模式和实现途径[J].税务研究,2014,07:11-16.
 59. 施本植,梁柯.西方国家税制结构的演变及其对我国的启示[J].财贸经济,2004,12:46-49.
 60. 聂海峰,岳希明.间接税归宿对城乡居民收入分配影响研究[J].经济学(季刊),2013,01:287-312.
 61. 徐建炜,马光荣,李实.个人所得税改善中国收入分配了吗——基于对 1997—2011 年微观数据的动态评估[J].中国社会科学,2013,06:53-71+205.
 62. 高培勇.“营改增”的功能定位与前行脉络[J].税务研究,2013,07:3-10.
 63. 高培勇.由适应市场经济体制到匹配国家治理体系——关于新一轮财税体制改革基本取向的讨论[J].财贸经济,2014,03:5-20.
 64. 高培勇.论完善税收制度的新阶段[J].经济研究,2015,02:4-15.
 65. 高培勇.论国家治理现代化框架下的财政基础理论建设[J].中国社会科学,2014,12:102-122+207.
 66. 郭庆旺,吕冰洋.论税收对要素收入分配的影响[J].经济研究,2011,06:16-30.
 67. 郭婧,岳希明.税制结构的生长效应实证研究进展[J].经济学动态,2015,05:120-130.
 68. 戚悦,王朝才,张晓艳.拉美与东亚国家(地区)中等收入阶段的税负、税制结构比较与启示[J].财政研究,2015,02:74-78.
 69. 常世旺,韩仁月.经济增长视角下的税制结构优化[J].税务研究,2015,01:54-57.
 70. 崔军,朱晓璐.我国税制结构转型改革:目标设计与路径选择——基于国际经验与现实国情的综合考量[J].税务与经济,2014,06:60-67.
 71. 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,2014,07:10-17+22.

72. 葛玉御,樊丽明.印度税制结构嬗变分析[J].国际税收,2015,04:43-47.
73. 韩仁月.税制结构变迁、效应及优化研究[D].山东大学,2011.
74. 韩毅主编.外国近现代经济史[M].北京:高等教育出版社,2010:218-222.
75. 韩霖.转型经济国家税制结构的变迁、特点及发展趋势[J].涉外税务,2009,07:18-23.
76. 童锦治,黄克珑.我国经济需求结构协调发展的税制结构优化研究[J].当代财经,2014,07:33-40.
77. 谢宇,张晓波,李建新等著.中国民生发展报告 2014[R].北京:北京大学出版社,2014.
78. 楼继伟.财税改革的四大方向——第五轮中美战略与经济对话[N].中国经济时报,07,26
79. 瑞信研究院(Credit Suisse Research Institute).全球财富报告[R].2013.
80. 路易斯·爱德华多·斯格瑞,马特乌斯·克里其奥·巴布萨著,梁若莲译.巴西税法改革及其最新进展[J].国际税收,2015,01:8-14.
81. 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.
82. 樊丽明,李昕凝.世界各国税制结构变化趋向及思考[J].税务研究,2015,01:39-47.
83. 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,2014,01:72-78.
84. Aamir, M., Qayyum, A., Nasir, A., Hussain, S., Khan, K. I., & Butt, S. (2011). Determinants of tax revenue: A comparative study of direct taxes and indirect taxes of Pakistan and India. *International Journal of Business and Social Science*, 2(19).
85. Adam, A., & Kammas, P. (2007). Tax policies in a globalized world: Is it politics after all?. *Public Choice*, 133(3-4), 321-341.
86. Adkisson, R. V., & Mohammed, M. (2014). Tax structure and state economic growth during the Great Recession. *The Social Science Journal*, 51(1), 79-89.
87. Aidt, T. S., & Jensen, P. S. (2009). The taxman tools up: An event history study of

- the introduction of the personal income tax. *Journal of Public Economics*, 93(1), 160-175.
88. Arisoy, I., & Unlukaplan, I. (2010). Tax Composition and Growth in Turkey: an empirical analysis. *International Research Journal of Finance and Economics*, 59, 50-61.
89. Arnold, J. (2008). working paper. Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth?: Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries. *OECD Economics Department Working Papers*, No. 643, OECD Publishing, Paris.
90. Arnold, J. M., Brys, B., Heady, C., Johansson, Å., Schwellnus, C., & Vartia, L. (2011). Tax Policy for Economic Recovery and Growth*. *The Economic Journal*, 121(550), F59-F80.
91. Ashworth, J., & Heyndels, B. (2002). Tax structure turbulence in OECD countries. *Public choice*, 111(3-4), 347-376.
92. Ashworth, J., Geys, B., & Heyndels, B. (2006). Determinants of tax innovation: The case of environmental taxes in Flemish municipalities. *European Journal of Political Economy*, 22(1), 223-247.
93. Atkinson, A. B., & Stiglitz, J. E. (1976). The design of tax structure: Direct versus indirect taxation. *Journal of Public Economics*, 6(1-2), 55-75.
94. Atkinson, A. B.. (1977). Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy. *The Canadian Journal of Economics / Revue Canadienne D'economique*, 10(4), 590-606.
95. Avi-Yonah, R., & Margalioth, Y. (2007). Taxation in developing countries: Some recent support and challenges to the conventional view. *Va. Tax Rev.*, 27, 1.
96. Barro, R. J.(1998).Determinants of Economic Growth: A Cross-Country Empirical Study. MIT Press Books, The MIT Press, edition 1, volume 1, No.0262522543.
97. Barro, R. J., & Sala-i-Martin, X. (1992). Public finance in models of economic growth. *The Review of Economic Studies*, 59(4), 645-661.
98. Brys, B. (2011). working paper.Wage Income Tax Reforms and Changes in Tax

- Burdens:2000-2009. *OECD Taxation Working Papers*, No. 10, OECD Publishing, Paris.
99. Bird, R. M. (1993). Threading the fiscal labyrinth: some issues in fiscal decentralization. *National tax journal*, 207-227.
 100. Bird, R. M., & Zolt, E. M. (2005). The limited role of the personal income tax in developing countries. *Journal of Asian Economics*, 16(6), 928-946.
 101. Bird, R. M., & Zolt, E. M. (2011). Dual income taxation: a promising path to tax reform for developing countries. *World Development*, 39(10), 1691-1703.
 102. Birdsall, N., Lustig, N., & McLeod, D. (2011). Declining inequality in Latin America: some economics, some politics. *Center for Global Development Working Paper*, (251).
 103. Bishop, J. A., Chow, K. V., Formby, J. P., & Ho, C. C. (1994). The redistributive effects of noncompliance and tax evasion in the US. *Taxation, Poverty and Income Distribution*, Aldershot, Edward Elgar.
 104. Bloomquist, K. M. (2003, January). Tax evasion, income inequality and opportunity costs of compliance. In *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association* (Vol. 96, pp. 91-104). National Tax Association.
 105. Boadway, R., Marchand, M., & Pestieau, P. (1994). Towards a theory of the direct-indirect tax mix. *Journal of Public Economics*, 55(1), 71-88.
 106. Branson, J., & Lovell, C. K. (2001). A growth maximising tax structure for New Zealand. *International Tax and Public Finance*, 8(2), 129-146.
 107. Bucovetsky, S., & Wilson, J. D. (1991). Tax competition with two tax instruments. *Regional Science and Urban Economics*, 21(3), 333-350.
 108. Burgess, R., & Stern, N. (1993). Taxation and development. *Journal of economic literature*, 31(2), 762-830.
 109. Cremer, H., & Gahvari, F. (1995). Uncertainty, Optimal Taxation and the Direct Versus Indirect Tax Controversy. *The Economic Journal*, 105(432), 1165-1179.

110. Cremer, H., Pestieau, P., & Rochet, J. C. (2001). Direct versus indirect taxation: the design of the tax structure revisited. *International Economic Review*, 42(3), 781-800.
111. Dahlby, B., & Wilson, L. S. (2003). Vertical fiscal externalities in a federation. *Journal of Public Economics*, 87(5), 917-930.
112. Davoodi, H., & Zou, H. F. (1998). Fiscal decentralization and economic growth: A cross-country study. *Journal of Urban economics*, 43(2), 244-257.
113. De Freitas, J. (2012). Inequality, the politics of redistribution and the tax mix. *Public Choice*, 151(3-4), 611-630.
114. De Gregorio, J. (1993). Inflation, taxation, and long-run growth. *Journal of monetary economics*, 31(3), 271-298.
115. Decoster, A., Loughrey, J., O'Donoghue, C., & Verwerft, D. (2010). How Regressive Are Indirect Taxes? A Microsimulation Analysis for Five European Countries. *Journal of Policy Analysis and Management*, 29(2), 326–350.
116. Diamond, P. A., & Mirrlees, J. A. (1971). Optimal taxation and public production I: Production efficiency. *The American Economic Review*, 61(1), 8-27.
117. Dolton, P., & Bondibene, C. R. (2012). The international experience of minimum wages in an economic downturn. *Economic Policy*, 27(69), 99-142.
118. Dudley, L., & Montmarquette, C. (1987). Bureaucratic corruption as a constraint on voter choice. *Public Choice*, 55(1-2), 127-160.
119. María del Mar Racionero. (2001). Optimal Tax Mix with Merit Goods. *Oxford Economic Papers*, 53(4), 628–641.
120. Goñi, E., López, J. H., & Servén, L. (2011). Fiscal redistribution and income inequality in Latin America. *World Development*, 39(9), 1558-1569.
121. Emran, M. S., & Stiglitz, J. E. (2005). On selective indirect tax reform in developing countries. *Journal of Public Economics*, 89(4), 599-623.
122. Engen, E. M., & Skinner, J. (1996). *Taxation and economic growth* (No. w5826). National Bureau of Economic Research.

123. Friedman, E., Johnson, S., Kaufmann, D., & Zoido-Lobaton, P. (2000). Dodging the grabbing hand: the determinants of unofficial activity in 69 countries. *Journal of public economics*, 76(3), 459-493.
124. Gasparini, L., & Lustig, A. L. (2011). The rise and fall of income inequality in Latin America. *Documentos de Trabajo del CEDLAS*.
125. Gemmell, N. (1985). Tax revenue shares and income growth: A note. *Public Finance/ Finances publiques*, 40(1), 137-45.
126. Gemmell, N., Kneller, R., & Labrador, I. S. (2008). Tax composition and economic growth in OECD countries. In *XV Encuentro de Economía Pública: políticas públicas y migración* (p. 56).
127. Geys, B., & Vermeir, J. (2008). Taxation and presidential approval: separate effects from tax burden and tax structure turbulence?. *Public Choice*, 135(3-4), 301-317.
128. Gordon, R. H., & Wilson, J. D. (1999). *Tax structure and government behavior: Implications for tax policy* (No. w7244). National Bureau of Economic Research.
129. Gordon, R., & Li, W. (2009). Tax structures in developing countries: Many puzzles and a possible explanation. *Journal of public Economics*, 93(7), 855-866.
130. Greenidge, K., & Drakes, L. (2009). A New Measure of Taxation: An Application to Barbados. *Journal of Public Sector Policy Analysis*, 3.
131. Harberger, A. (1964). Taxation, resource allocation, and welfare. In *The role of direct and indirect taxes in the Federal Reserve System* (pp. 25-80). Princeton University Press.
132. Harding, M. (2013), working paper. Taxation of Dividend, Interest, and Capital Gain Income. *OECD Taxation Working Papers*, No. 19, OECD Publishing, Paris.
133. Hettich, W., & Winer, S. (1984). A positive model of tax structure. *Journal of Public Economics*, 24(1), 67-87.
134. Hettich, W., & Winer, S. L. (1988). Economic and political foundations of tax structure. *The American Economic Review*, 701-712.
135. Hines Jr, J. R., & Summers, L. H. (2009). How globalization affects tax design. In

- Tax Policy and the Economy, Volume 23* (pp. 123-157). University of Chicago Press.
136. Ilaboya, O. J., & Mgbame, C. O. (2012). Indirect tax and economic growth. *Research Journal of Finance and Accounting*, 3(11), 70-82.
137. Jha, S., & Srinivasan, P. V. (1989). Indirect taxes in India: An incidence analysis. *Economic and political Weekly*, 811-830.
138. Johansson, Å., et al. (2008). working paper. Taxation and Economic Growth. *OECD Economics Department Working Papers*, No. 620, OECD Publishing, Paris.
139. Kakwani, N. C. (1977a). MEASUREMENT OF POVERTY AND NEGATIVE-INCOME TAX. *Australian Economic Papers*, 16(29), 237-248.
140. Kakwani, N. C. (1977b). Measurement of tax progressivity: an international comparison. *The Economic Journal*, 87(345), 71-80.
141. Kenny, L. W., & Winer, S. L. (2006). Tax systems in the world: An empirical investigation into the importance of tax bases, administration costs, scale and political regime. *International Tax and Public Finance*, 13(2-3), 181-215.
142. Kiesling, H. J. (1990). Economic and political foundations of tax structure: Comment. *The American Economic Review*, 80(4), 931-934.
143. Kneller, R., Bleaney, M. F., & Gemmell, N. (1999). Fiscal policy and growth: evidence from OECD countries. *Journal of Public Economics*, 74(2), 171-190.
144. Koch, S. F., Schoeman, N. J., & Tonder, J. J. (2005). ECONOMIC GROWTH AND THE STRUCTURE OF TAXES IN SOUTH AFRICA: 1960–2002*. *South African Journal of Economics*, 73(2), 190-210.
145. Lambert, P. J., Nesbakken, R., & Thoresen, T. O. (2010). *On the meaning and measurement of redistribution in cross-country comparisons* (No. 532). LIS Working Paper Series.
146. Lee, Y., & Gordon, R. H. (2005). Tax structure and economic growth. *Journal of public economics*, 89(5), 1027-1043.
147. LeBlanc, P., Matthews, S., & Mellbye, K. (2013). working paper. The Tax Policy

- Landscape Five Years after the Crisis. *OECD Taxation Working Papers*, No. 17, OECD Publishing, Paris.
148. Lejeune, I. (2010). The EU VAT Experience: What Are the Lessons?. *The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America*. *Arvutivõrgus*: [http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/JAMES-2.pdf/\\$file/JAMES-2.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/JAMES-2.pdf/$file/JAMES-2.pdf) (15.07. 2011. a).
149. Lustig, H., Roussanov, N., & Verdelhan, A. (2011). Common risk factors in currency markets. *Review of Financial Studies*, 24(11), 3731-3777.
150. Madsen, J., & Damania, D. (1996). The Macroeconomic Effects of a Switch From Direct to Indirect Taxes: An Empirical Assessment. *Scottish Journal of Political Economy*, 43(5), 566-578.
151. Mankiw, N. G., Weinzierl, M., & Yagan, D. (2009). *Optimal taxation in theory and practice* (No. w15071). National Bureau of Economic Research.
152. Martinez-Vazquez, J., Vulovic, V., & Liu, Y. (2011). Direct versus indirect taxation: Trends, theory and economic significance. *The Elgar Guide to Tax Systems*, Edward Elgar Publishing, 37-92.
153. Mendoza, E. G., Milesi-Ferretti, G. M., & Asea, P. (1997). On the ineffectiveness of tax policy in altering long-run growth: Harberger's superneutrality conjecture. *Journal of Public Economics*, 66(1), 99-126.
154. Messere, K. (1993). International: Recent Tax Revenue Developments in OECD Countries and Some Policy Implications. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 47, 323-323.
155. Milanovic, B. (1999). Do more unequal countries redistribute more? Does the median voter hypothesis hold?. *Does the median voter hypothesis hold*.
156. Milanovic, B. (2000). The median-voter hypothesis, income inequality, and income redistribution: an empirical test with the required data. *European Journal of Political Economy*, 16(3), 367-410.
157. Mirrlees, J. A. (1971). An exploration in the theory of optimum income taxation.

- The review of economic studies*, 38(2), 175-208.
158. Mirrlees, J. A. (1976a). Optimal tax theory: A synthesis. *Journal of public Economics*, 6(4), 327-358.
159. Mirrlees, J. A. (1976b). The optimal structure of incentives and authority within an organization. *The Bell Journal of Economics*, 105-131.
160. Mirrlees, J. A. (2010). *Dimensions of tax design: the Mirrlees review*. Oxford University Press.
161. Misiolek, W. S., & Elder, H. W. (1988). Tax structure and the size of government: An empirical analysis of the fiscal illusion and fiscal stress arguments. *Public Choice*, 57(3), 233-245.
162. Musgrave, R. A., & Thin, T. (1948). Income tax progression, 1929-48. *The Journal of Political Economy*, 498-514.
163. Myles, G. D. (2000). Taxation and economic growth. *Fiscal studies*, 21(1), 141-168.
164. Myles, G.D. (2009). working paper. Economic Growth and the Role of Taxation-Theory. *OECD Economics Department Working Papers*, No. 713, OECD Publishing, Paris.
165. Naito,H.(2004). Endogenous human capital accumulation, comparative advantage and direct vs. indirect redistribution. *Journal of Public Economics*, 88(12), 2685-2710.
166. Oates, W. E. (1993). Fiscal decentralization and economic development. *National tax journal*, 46(2), 237-243.
167. Oliveira, J. T., & Giuberti, A. C. Tax Structure and Tax Burden in Brazil: 1980–2004. Retrieved from:
http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arquivos/publicacoes/gordonchapter7_final_com_quadros.pdf
168. Pechman, J. A. (1972). Distribution of Federal and State Income Taxes by Income Classes. *The Journal of Finance*, 27(2), 179-191.

169. Pechman, J. A. (1990). The future of the income tax. *The American Economic Review*, 80(1), 1-20.
170. Persson, T., & Besley, T. (2009). The Origins of State Capacity: Property Rights, Taxation, and Politics. *American Economic Review*, September, 99(4), 1218-44.
171. Poterba, J. M., Rotemberg, J. J., & Summers, L. H. (1986). A tax-based test for nominal rigidities. *The American Economic Review*, 659-675.
172. Ramsey, F. P. (1927). A Contribution to the Theory of Taxation. *The Economic Journal*, 37(145), 47-61.
173. Gordon, R., & Li, W. (2009). Tax structures in developing countries: Many puzzles and a possible explanation. *Journal of public Economics*, 93(7), 855-866.
174. Sandmo, A. (1975). Optimal taxation in the presence of externalities. *The Swedish Journal of Economics*, 86-98.
175. Scarlett, H. G. (2011). Tax Policy and Economic Growth in Jamaica. *Bank of Jamaica working paper*.
176. Scully, G. W. (2003). Optimal taxation, economic growth and income inequality. *Public Choice*, 115(3-4), 299-312.
177. Steinmo, S. (1993). Taxation and democracy: Swedish. *British and American*.
178. Tanzi, Vito and Davoodi, Hamid R.(2000).Corruption, Growth, and Public Finances (November 2000). *IMF Working Paper*, Vol. , pp. 1-27.
179. Thurlow, J. (2008). A recursive dynamic CGE model and microsimulation poverty module for South Africa. *Washington, DC: International Food Policy Research Institute*.
180. Turnovsky, S. J., & Fisher, W. H. (1995). The composition of government expenditure and its consequences for macroeconomic performance. *Journal of Economic Dynamics and Control*, 19(4), 747-786.
181. Verbist, G. (2004). *Redistributive effect and progressivity of taxes: an international comparison across the EU using EUROMOD* (No. EM5/04). Euromod Working Paper series.

182. Volkerink, B., & De Haan, J. (1999). *Political and institutional determinants of the tax mix: an empirical investigation for OECD countries*. Groningen: University of Groningen.
183. Widmalm, F.(2001). Tax structure and growth: are some taxes better than others? *Public Choice*, 107 (3–4), 199–219.

致 谢

博士论文的写作无疑是痛苦的。从选题、拟定思路、搜集数据和查阅资料，到日以继夜地苦思冥想、不眠不休地行文修改，整个过程充斥着生理上的疲惫和心理上的跌宕起伏，有时会因茅塞顿开而欣喜异常，有时思至逻辑不通处又陡然焦虑不安、难以成眠。若言最大的挑战，莫过于一次次自我推翻后的重整旗鼓、从头再来。如今即将完稿，回首看仍有诸多欠完善之处，深知自己能力有限、路漫漫其修远，真可谓：书到用时方恨少，事非经过不知难。

然而思绪至此，细细想来，却发现所谓痛苦早已云淡风轻，内心真正生发出来的，是酣畅淋漓的满足，百折不回的坚韧，面对未来的勇气，以及满溢的、沉甸甸的、难以言表的感恩。

感谢我的导师樊丽明教授。樊老师学识广博，研究思路和观点高屋建瓴，不仅关注基本理论的深入研究，还以资政启民为己任，本着高度的使命感施展知识分子的抱负与才华，在樊老师的指导下进行学术研究，如沐春风，时时进益。同时，老师对待学生、对待工作均极富责任心，总以个人休息为代价，兼顾着忙碌的工作与高频次的师生会面，让我们由衷地尊敬甚至心疼，并对自身的懒惰倍感羞愧难当。生活中老师慈爱如母，常为学生答疑解惑，在学生遇到困难时更是鼎力相助。以这篇学位论文而言，从选题到成文，无不倾注着老师大量的心血。税制结构研究是个老问题，樊老师建议我不要急功近利，鼓励我多下苦工，将金砖国家的情况原原本本地介绍梳理，从而对国内税制结构研究做出切实有益的贡献；在论文写作和修改中，老师更是不厌其烦，逐字逐句地进行批阅，从逻辑结构到遣词造句均提出诸多建议，并时时关怀以减轻我的压力负担，令我倍感温暖。老师在我心中，亦师亦母，师者，学为人师、行为世范；母者，咽苦吐甘、寸草春晖！何其荣幸成为樊老师的学生，无以为报，惟有将这份感恩化作砥砺前行的动力，志不求易、事不避难，衔环结草、不负师恩！

感谢山东大学本、硕、博十年的培养。感谢山东大学经济学院财政学系李齐云老师、李文老师、李华老师、陈东老师和解丕老师平日的谆谆教导和无私帮助，以及对论文框架设计和内容修改提出的宝贵建议，财政学系诸位老师严谨扎实的

学风、正直坦荡的胸怀十分令人尊敬，是我等学子的榜样；感谢特聘教授安体富老师对课题研究和论文选题给予的指导，在学期间能在安老师的指引下进行学习研究，着实倍感荣幸；感谢石绍宾副院长和王永军老师对我学业、学生工作和生活上提供的各种帮助和便利，让我在法及在沪交流学习期间能够保持学校各类信息的畅通，感受到集体的关怀；感谢山东大学经济学院所有曾向我授课的老师，在您课堂上的收获是本文得以完成的基础，也必将是我一生珍视的财富。

上海财经大学和法国雷恩一大两段学习研究经历，极大地开阔了我的视野，为我完成博士论文提供了良好的条件和必要的知识储备。感谢上海财经大学公共经济与管理学院朱为群教授、公共政策与治理研究院胡怡建院长，两位老师在课题研究、学位论文写作、择业就业等多方面都对我进行了无私的帮助与指导，受益良多；感谢法国雷恩一大经济学院的 J. M. Josselin 教授、Y. Rocaboy 教授和 B. Le Maux 教授，三位教授前沿、先进的授课内容以及生动的授课方式让我收获颇丰。

感谢我的同窗好友们。巴尔扎克曾说，放荡不羁的生活似顺水推舟般容易，结识良朋益友却难如登天。我何其幸运，在攻读博士学位期间结识了诸多可爱的同窗，并在共同学习、研究和生活的过程中，奠定了坚实的友谊。感谢我的同门葛玉御博士，从济南到上海，我们六年同窗情坚不可摧，同时葛博士在与本论文相关的前期研究中还倾注了大量心血，并为本文提供了许多有益资料，在此表示衷心的感谢。感谢上海财经大学田志伟同学，我们多次合作，当写作毕业论文遇到困难时也常向他请教，他的专业能力和对学术研究的热情是朋辈中的榜样。感谢师兄李占一、宋琪，师姐郭健副教授、张晓雯、李娟娟，师妹王澍、白玉，汪祥云同学，师弟徐超、魏天保、韩树政、杨政宇、辛博、韩甫洋等兄弟姐妹，以及宫映华、贾婷月、朱大玮、范辰辰等同学在学习、生活中的帮助和陪伴，与你们相处收获与快乐并存，为相对艰苦的博士生活增添了一抹亮色。感谢马磊、林俊山、王大林等山东大学的博士同学，多次代身在外地的我妥善办理了各种与论文相关的手续，毫无推诿，真诚得令人感动，我着实感激不尽，并对给几位同学带来的麻烦深表歉意。

感谢我的父母。自小父母便十分重视对我的教育和培养，如今求学二十二载、

年近而立仍未离开校园，全靠父母一直以来全方位的支持和鼓励。他们抚养我成人，在生活上关怀照料我的同时总能适时地给出合理的建议和指引，既是我的至亲、师长，更是我最要好的朋友，今后唯有不懈努力，方能不负双亲的哺育和期待。感谢公婆无条件的信任以及对我学业的鼎力支持，但每念及二老仍在为给我们创造更好的生活而操劳，又不免羞愧，希望自己能尽早为家庭分忧。最后，感谢先生毫无保留的爱护与照顾，自力更生撑起我们的小家，并时时为生活带来感动与欣喜，为我减压、给我力量，让我能够没有后顾之忧地完成论文，一步步走近梦想。

多少感恩之情说不尽道不完，只恨词穷，表达不出汹涌喷薄的万千感慨。感谢所有帮助过我的人！博士论文的完成只是一个新的开始，吾生也有涯，而知也无涯，以有涯之生遣无尽之学，则应毋意，毋必，毋固，毋我。我将继续努力，脚踏实地、不懈追求，做一个真正好学、爱学、善学的人。

李昕凝

2016年5月10日

攻读学位期间发表的学术成果

1. 退籍税制度：基本问题与国际实践，税务研究（CSSCI），2016年第4期，76-79页，第一作者。
2. 南非税制结构特点及成因分析，国际税收（CSSCI），2014年第7期，54-57页，第一作者。
3. 提高直接税比重对公平与效率的影响：基于CGE模型的测算分析，东岳论丛（CSSCI），2014年第12期，103-109页，第一作者。
4. 世界各国税制结构变化趋向及思考，税务研究（CSSCI），2015年第1期，39-47页，第二作者。
——全文转载于中国人民大学报刊复印资料《财政与税务》，2015年第5期。
5. 巴西税制结构特点及启示——中巴比较的视角，中央财经大学学报（CSSCI），2014年第7期，10-22页，第二作者。
6. 金砖四国税制结构变迁比较研究，税务研究（CSSCI），2014年第1期，72-78页，第三作者。
——全文转载于《中国税务年鉴2015》，中国税务出版社，2015年版。
7. 优化中国税制结构的方向和路径研究，中国财政经济出版社，2015年10月第1版（参著）。