

# 发达国家税制改革展望

朱青 荆霞 姚岳

随着各国社会经济状况的发展变化，特别是国际经济一体化程度的日益加深，税制改革在今后相当长的时期内仍然是发达国家面临的一个重要任务。由于各国的国情不同，现行的税制状况不同，未来各国税制改革的内容也不会完全相同。不过，从目前的情况来看，发达国家未来的税制改革走向有几点恐怕是可以确定的。

## 一、 宏观税负继续下降的空间不大

发达国家从 1980 年代中期开始的税制改革以“减税”而闻名，然而这种“减税”减的只是所得税的名义税率或边际税率，减税的同时税基却相应拓宽，其结果并没有影响政府的税收收入规模，许多国家甚至出现了税收收入水平不降反升的现象。从 1990 年代末到本世纪初开始，随着各国财政状况的逐步好转，一些国家加大了对税收优惠措施的运用，不再一味追求“宽税基”的税制改革原则，从而导致税收收入水平的下滑。例如，美国的宏观税率从 2000 年的 29.9% 下降到了 2003 年的 25.4%，同期，芬兰从 48% 下降到 44.9%，荷兰从 41.2% 下降到 38.8%，英国从 37.4% 下降到 35.3%。就连发达国家中宏观税率最高的瑞典也出现了这个趋势，2000 年瑞典的宏观税率高达 53.8%，但到 2003 年则降为 50.8%<sup>[1]</sup>。

但从发展趋势上看，今后发达国家继续调低宏观税负的可能性并不是很大。因为在过去的几十年中，发达国家宏观税负持续攀升完全是由政府支出规模不断扩大造成的，而政府支出规模的扩大主要又是由其中的社会保障、社会福利、教育等社会性开支不断膨胀造成的。以英国为例，从 1960 年到 2000 年，英国财政支出占国民收入的比重从 45% 上升到 50%，其中，国防、国债利息、行政管理等传统公共支出的规模呈不断下降的趋势，这类支出占国民收入的比重已从 29.4% 下降到 17.2%，但同期教育、健康、养老金和其他社会保障支出等社会性支出占国民收入的比重却从 15.6% 上升到 32.8%<sup>[2]</sup>。美国的情况也是如此，联邦政府支出中国防、行政管理等传统的公共支出所占比重不断下降，而教育、医疗、儿童照顾、社会福利等社会性支出的占比却持续上升，社会性支出在传统的公共支出和社会性支出总额中所占的比重已经从 1965 年的 32% 上升到 1995 年的 63%<sup>[3]</sup>。

既然宏观税负的上升主要是由政府的社会性支出不断增加造成的，所以发达国家要想降低宏观税负，就必须从削减社会性开支的规模入手。但社会性开支都具有明显的“刚性”，只能增不能减，否则很容易导致社会的动荡甚至政府的更迭。特别是发达国家的人口正处于严重的老化期，政府用于养老金和医疗的开支将面临持续的增长压力，在这种形势下要想降低宏观税负更是难上加难。据有关的人口预测，从 2000 年到 2050 年，欧盟国家的老年人口比重（65 岁以上人口占总人口的比重）将由 16% 上升到 28%，美国将由 12% 上升到 21%，而日本将从 17% 提高到 30%<sup>[4]</sup>。人口老化对政府财政直接的影响就是增加公共养

老金开支的规模。例如，据OECD的预测，到2040年，瑞典、比利时、葡萄牙、西班牙、芬兰、德国、意大利等国政府养老金开支占GDP的比重都将接近或达到15%，有的甚至超过20%（分别为14.9%、15%、15.2%、16.8%、18%、18.4%和21.4%<sup>[5]</sup>）。此外，人口老化对政府医疗开支的影响也不容低估。D.Turner等人的研究表明，老龄化将使欧盟和日本政府医疗开支占GDP的比重提高3个百分点，美国提高2个百分点<sup>[6]</sup>。

## 二. 税制结构将更加向间接税倾斜

税收理论认为，直接税和间接税应当相互补充，但税制以谁为主，还要取决于政府的政策目标，税制的最终结构将取决于政府在公平与效率之间的权衡。由于未来国与国之间在经济上的竞争日趋白热化，各国无疑会把经济效率作为本国确定税制结构的首选目标。这样，从1980年代中期开始的税制结构“重返间接税”的趋势就很有可能继续发展下去，成为未来各国税制结构调整的主旋律。此外，一些发达国家用“高间接税、高社会保障”的制度搭配来解决公平性问题，也使得间接税大有用武之地。如丹麦和瑞典的增值税标准税率为25%，消费的实际税负也在30%左右，在发达国家中是最高的，但这两个国家社会保障的开支规模也是最大的，其占GDP的比重2001年分别为24%和23.9%，均高于欧盟15国18.7%的平均水平<sup>[7]</sup>。

从近年来许多国家不断调高增值税税率的事实我们似乎也不难发现税制结构的这种变化趋势。从1994年到2003年，OECD30个国家中，有12个国家提高了增值税的标准税率。由于发达国家劳动力和资本的税负水平都已很高，所以许多国家越来越重视向增值税要财源。例如，葡萄牙在2002年6月将增值税税率从17%提高到19%，但近年来财政赤字仍不断扩大，2002年葡萄牙财政赤字占GDP的比重为2.7%，2003年为2.8%，2004年为3.4%，其国债余额占GDP的比重也从2002年的58.1%提高到2004年的60.7%<sup>[8]</sup>，两项指标均已超过《马约》的要求。为了增加财政收入，缩小财政赤字，葡萄牙在2005年再次调高了增值税的税率，由19%提高到21%。日本目前在发达国家中增值税税率是最低的，仅为5%，但由于近年来日本的财政赤字持续走高，2004年已经达到GDP的6.8%，所以日本也在考虑通过提高增值税税率来增加税收收入，有人预测该税率有可能会提高到10%或10%以上<sup>[9]</sup>。特别是增值税的税基对税率的弹性较小，其税率的提高对增加收入有明显的效果。比如，荷兰在2001年将增值税的标准税率从17.5%提高到19%，结果增值税在税收收入中的占比也从2000年的17.4%提高到19%，到2003年该比重已达19.7%<sup>[10]</sup>，比2000年高出了2.3个百分点。在人口老化导致财政支出压力不断加大，同时劳动力和资本的税负已无增长空间的情况下，把增值税等对消费课征的间接税作为税收收入的增长点，就成为发达国家今后的一种必然的选择。

## 三. 公司所得税和个人所得税的税率仍有下降的趋势

从1980年代中期开始的世界性税制改革的一个重要内容，是各国纷纷下调公司（企业）所得税的税率。在这次降税的浪潮中，发达国家公司所得税的平均税率已由当时的50%下

降到目前的 30%。各国降低公司税背后的一个重要原因，就是所谓的国际税收竞争。200 多年前亚当·斯密就曾指出，资本不是任何国家的国民。而在世界经济一体化的今天，资本的跨国流动更为频繁；由于公司所得税的税基是资本投资产生的利润，所以，如果一国公司所得税的税率较高，那么资本就会流向他国，其公司所得税的收入也会随着税基的流失而趋于萎缩。也就是说，在资本无国界的情况下，哪个国家公司所得税的税率高，其在税收竞争中就会处于明显的劣势。正是出于这个原因，1986 年里根总统将美国的公司所得税税率从 46% 降为 34% 就犹如推倒了全球降税的第一块“多米诺”骨牌，产生了巨大的连锁反应。此后，各国公司所得税的税率一降再降，到今天，许多国家的税率（含中央和地方政府）都低于了 30%，如芬兰为 29%，瑞典、丹麦和挪威为 28%，德国为 26.38%，奥地利、葡萄牙、澳大利亚为 25%，瑞士为 24.1%，卢森堡为 22.88%，爱尔兰为 12.5%。即使如此，许多国家目前仍在酝酿继续下调公司所得税的税率，以争取在国际税收竞争中的主动权。例如，最近加拿大议会的一个专门委员会就呼吁政府为了使本国在吸引国际企业方面与美国开展更有效的竞争，还应继续削减公司税税率<sup>[11]</sup>。而根据 2005 年加拿大的预算案，联邦公司所得税税率在 2008 年以前将维持在 21% 的水平上不变，到 2008 年则降至 20.5%，2009 年降至 20%，2010 年再降到 19%<sup>[12]</sup>。不久前法国财政部经济分析委员会也向总理递交了一份报告，建议对税制进行进一步的改革，报告认为目前法国的公司所得税税率仍然偏高，并建议将公司税的税率从目前的 33.33% 削减为 18%<sup>[13]</sup>。荷兰也有类似的减税计划，2005 年荷兰的公司所得税有两档税率，即 27% 和 31.5%，2006 年分别减为 26% 和 30.5%，到 2007 年再降到 25% 和 30%<sup>[14]</sup>。就连过去引领发达国家税制改革的美国，现在也在酝酿进一步削减公司所得税的税率。布什总统任命的税制改革小组于 2005 年 11 月 1 日向美国财政部提交了一份税制改革建议，其中两个改革方案都主张降低公司所得税税率，“简化所得税方案”提出将税率从目前的 35% 降到 31.5%，而“增长和投资税方案”建议将税率降为 30%<sup>[15]</sup>。可以预见，上述国家一旦实施了上述减税方案，则必将在世界范围内引发新一轮的公司所得税降税浪潮。

个人所得税也是发达国家税制改革的一个重点。过去在战后五、六十年代确立的“高所得税、高社会福利”的福利国家发展道路，在今天许多国家看来已经过时了。从 1980 年代中期开始发达国家纷纷开始消减个人所得税的税率，包括降低最高边际税率和平均税率。目前一些主要发达国家个人所得税的最高边际税率已由当时的 70% 左右降到了目前的 45% 左右。例如，2005 年法国个人所得税的最高边际税率为 48.09%，意大利为 43%，西班牙为 45%，英国为 40%。从刺激效率和提高人们工作积极性的角度考虑，一些发达国家今后有可能进一步降低个人所得税的边际税率，或通过提高免征额或抵扣额的办法降低平均税率。

#### 四. 税制改革的方向和内容不会一成不变

从发达国家税制改革的历史经验来看，税制改革的内容和方向并没有一定之规。正如斯蒂格利茨教授所说的，“税制改革都是多次的反反复复”[\[16\]](#)。前面我们提到的发达国家的一些税制改革趋势，只能从总体上把握，但各个国家会根据本国政治和经济的具体情况选择自己的改革内容，或根据当时的社会经济状况临时调整改革的方向。例如，1986年美国税改以前，美国的个人所得税共有15个级次，税率从11%到50%。1986年里根总统的税制改革将个人所得税改为15%、28%和33%的3档税率[\[17\]](#)。1993年克林顿总统执政后，又将最高税率从31%提高到39.5%，税率档次也从3档增加了到5档。小布什总统上台后，又按照减税的思路进行了税制改革，增设了10%的低档税率，从而将个人所得税的税率增加到了6档，同时将最高一档税率降至35%。又比如，法国为了适应世界范围的减税浪潮从上个世纪80年代后期也开始消减公司所得税的税率，但到了1990年代中期，法国为了增加财政收入以达到《马约》规定的财政趋同标准(即当年的预算赤字不超过GDP的3%)，同时又不增加劳动力的税负，只得把增税的重点就放到了公司所得税上。1995年，法国在公司所得税的基础上开征了税率为10%的公司利润附加税，1997年又将该税率提高到25%。后来，随着财政状况的好转，法国又开始逐步降低附加税的税率，2005年该税率已降至1.5%，到2006年法国将彻底废除公司附加税。

#### 主要参考文献：

- 1.[美]约瑟夫·E. 斯蒂格利茨：《公共部门经济学》，中国人民大学出版社，2005
- 2.OECD “Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries No.9”,OECD, 2004
- 3.European Commission: “Structures of the taxation systems in the European Union: Data 1995-2001
- 4.Luigi Bernardi and Paola Profeta: “Tax Systems and Tax Reforms in Europe”, Routledge, 2004,
- 5.European Commission: “Public Finance in EMU 2004”, European Economy, 2004 No.3

发表在《涉外税务》2006年第5期 作者：朱青 荆霞 姚岳

---

[\[1\]](#) OECD “Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries No.9”,OECD, 2004, p17.

[\[2\]](#) D.R.Wyddelton: “Editorial: tax reform and simplification”, Institute of Economic Affairs, Published by Blackwell Publishing, Oxford, 2003

[\[3\]](#) Edited by Boris Pleskovic and Joseph.E.Stiglitz: “Annual World Bank Conference on Development Economics 1997”, The World Bank, 1998, p168.

- [4] European Commission: "The economic impact of ageing(I)", Weekly Review of Financial Market Developments No.24, 2 July 1999, p1.
- [5] European Commission: "The economic impact of ageing(II)", Weekly Review of Financial Market Developments No.25, 2 July 1999, p3.
- [6] European Commission: "The economic impact of ageing(II)", Weekly Review of Financial Market Developments No.25, 2 July 1999, p2.
- [7] European Commission: "Public Finance in EMU 2004", European Economy, 2004 No.3, p192.
- [8] European Commission: "Public Finances in EMU 2004", European Economy, 2004, No.3,p15.
- [9]中国国际税收研究会:《世界税收信息》,2005年第7期,第36页。
- [10] OECD "Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries No.9",OECD, 2004, p93.
- [11]北京市国际税收研究会:《国际税收参考》,2005年第5期,第7页。
- [12]中国国际税收研究会:《国际税讯》,2005年第10期,第10页。
- [13]北京市国际税收研究会:《国际税收参考》,2005年第10期,第19页。
- [14]中国国际税收研究会:《世界税收信息》,2005年第3期,第5页。
- [15] [www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,sid%253D2152%2526cid%253D99337,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,sid%253D2152%2526cid%253D99337,00.html)
- [16] [美]约瑟夫·E·斯蒂格利茨:《公共部门经济学》,中国人民大学出版社,2005,第591页。
- [17] 后来最高一档税率又降为31%。