

总报告：税制改革的国际比较

—— 经验概括、发展趋势 及其对中国的启示

一、求同存异：20世纪90年代以来 世界各国税制改革的新趋势

（一）普遍减税，但并不意味着税收占 GDP 的比重下降

20世纪80年代中期，最早发起于美国的税制改革取得了很大成功，在国际上产生了巨大的影响和良好的示范作用。1986年的美国税制改革，主要是以供给学派的税收理论为基础，强调通过减税来促进社会总供给量的增加，从而带动整个经济的复苏。美国的税改在消除对工业化国家经济的负面效应，特别是消除税制对投资、储蓄和工作热情的抑制作用方面，确实起到了积极作用。随后，一个以美国税制改革内容为基本模式的税改浪潮冲击了世界各国。

进入90年代以来，许多发达国家和发展中国家开始着手对税收制度进行了更为广泛和更为深刻的改革，掀起了税制改革的又一高潮。特别是进入新世纪，随着经济全球化的加快发展，各国纷纷推出了减税计划和方案，调低税负，形成了新一轮世界性的减税趋势和潮流。这些国家包括：（1）美国。美国新总统布什

把大规模减税作为其经济政策的核心，就职不到 20 天即向国会提出 10 年减税 1.6 万亿美元的计划（后来国会将其缩减为 1.35 万亿美元），主要是降低税率和增加税收减免。这是美国 20 年来最为庞大的减税计划。“9·11”事件后，布什政府加快了减税计划的实行。（2）加拿大。2000 年 10 月 18 日，加拿大宣布了历史上最大的减税计划，减税总额近 1000 亿加元，减税内容包括全面降低个人所得税税率、增加生计扣除和降低公司所得税税率。（3）德国。1999 年颁布全面减税方案，分步实施。个人所得税和公司所得税的税率都有大幅度降低。（4）法国。法国以税高闻名，但在 2000 年减税 800 亿法郎的基础上，最近宣布从 2001 年到 2003 年再减税 1200 亿法郎，除了降低个人所得税和公司所得税税率外，还要降低增值税的标准税率。除以上国家外，英国、意大利、澳大利亚、比利时、瑞典、俄罗斯、荷兰、葡萄牙、罗马尼亚、印度、巴基斯坦、沙特、以色列、印度尼西亚、马来西亚、希腊、捷克等国家也纷纷采取了一些减税措施。目前，这一减税浪潮势不可挡。^①

之所以出现这种形势，其原因主要有：第一，税收竞争已经成为国际竞争的重要手段。各国为了应对经济全球化带来的国际竞争的加剧，大都主张通过减税，如降低税率、提高出口退税水平来提高本国企业的国际竞争力。第二，当前出现了世界性的经济增速减缓势头，特别是作为全球经济领头羊的美国和日本，其经济近些年来一直不大景气，从而试图把减税作为刺激需求和扩大投资的重要手段，并力求以此来促进经济的回升。第三，税收理论在更新。在经济全球化加速发展的新形势下，强调充分发挥

① 安体富：《当前世界减税趋势与中国税收政策取向》，《经济研究》2002 年第 2 期。

市场经济的作用，主张减少政府和税收对经济的干预，实行税收中性原则的呼声和理论在增强。

一般来说，减税政策不利于提高一个国家的税收水平，但实际运行的情况却是税收水平提高了。税收水平是指一国税收总额占国内生产总值（GDP）的比重，它集中说明了国家和纳税人在分配上的量的关系，是一个国家税收制度的核心问题。世界银行和国际货币基金组织的调查表明，剔除社会保障因素，发达国家总体税收水平为 38.4%。随着经济增长，各国的税收水平普遍呈上升趋势。OECD 1997 年《税收统计》表明，1980—1995 年，OECD 各成员国中，美洲国家税收占 GDP 的比重由 25.3% 增到 27.5%，欧洲国家由 36.4% 增加到 40.8%，环太平洋国家则由 28.9% 增加到 31.6%。这一趋势可归结于以下两个因素：一是政府支出规模的日益膨胀对税收增长产生的外在压力。近年来，各国公共支出无论从绝对量还是从相对量来讲，都呈上升的趋势。税收作为各国政府最主要的筹资形式，财政支出规模的持续扩张，客观就要求其有一个大的提高。二是税制弹性的设计能保证一国税收总额的增长大于 GDP 的增长。税制弹性是税收对经济增长的反应程度，在一国财政收入主要依赖于税收的情况下，政府都力求使本国的税制设计富有弹性，以满足不断增长的财政支出需要，这也从税制上保证了税收水平的不断上升。

当然，减税的缺点也是明显的。首先，减税一般是建立在一国税收收入大幅度增长的基础上。如果在减税政策实施之后，一旦经济形势发生变化，税基缩小，就会使财政收入的增长陷入被动局面。其次，减税也影响税制的固定性和税法的权威性。税制在一段时期内必须保持一定的稳定性，这对维护整个经济和投资环境的稳定有着重要作用。如果税收工具的使用不当，税制变动过于频繁，给人一种“朝令夕改”的印象，那就势必会影响税法

的严肃性。最后，减税的政策效果不如增加财政支出那样明显和直接，往往有一定的“时滞”效应，会给制定政策的部门带来相当的难度。

（二）发达国家税制改革对发展中国家的税制产生了较大影响，两者的税制日益趋同

发达国家税制改革的动向对发展中国家产生了较大的影响，许多发展中国家也对其税收制度和政策作了某种程度的调整，以顺应世界税制改革潮流，这客观上使得两者的税制改革出现趋同的现象。

首先，在个人所得税改革实践中，降低了最高税率，减少了税率档次，提高了免税额，同时取消了原有的大部分扣除；在公司所得税领域，调整了税基和税率结构，减少了税收优惠措施。

其次，发达国家和发展中国家还在税制改革中不断调整直接税和间接税税种的比例，两者出现了不断靠拢的趋势。90年代以来，发达国家的税制结构普遍过于依赖直接税而轻视间接税的倾向已经有所逆转，流转税越来越受到重视，其中具有税收中性特点的增值税被广泛地推广开来，它的大量推行使所得税的地位相对降低；而发展中国家由于征管水平、居民纳税意识和收入水平的提高，直接税的比重越来越高。从这一点看，发达国家和发展中国家的税制结构日益接近，逐渐趋同。

再者，90年代以来，无论是经济转轨国家还是发展中国家，大都在税制改革的基础上掀起了以分税制为先导的财税体制改革。这也可以看作是90年代税制改革的又一动向。90年代以来国际政治、经济形势的一系列变化诱发了各国财政分权倾向，财政联邦主义思潮风行全球，实行分税制已成为国际潮流。在世界

银行、国际货币基金组织等国际机构的推动下，许多发展中国家和经济转轨国家都在重新审视本国原有税制的利与弊，认真探索以分税制为先导、顺应市场经济发展需要的财税管理体制。

最后，减税降负不管是在经济发达国家、发展中国家，抑或是在新兴的工业化国家，都被当作刺激经济和体现社会政策的一项重要重要的政策工具而广泛运用。但与此同时，各国税收水平总体上却呈上升趋势。20世纪90年代以来，减税作为一种传统的扩张性财政政策工具，在刺激经济中发挥着重要的作用。尤其是在1997年亚洲金融危机之后，各国对金融工具（衍生金融工具），特别是对扩张性的货币政策抱着怀疑的态度，财政政策的地位日渐重要。部分发达国家在减税方案中明确指出，减税就是为了促进经济的复苏和持续增长，为了实行特定的社会政策的需要。当然，从根本上说，减税还是取决于一国的国情，尤其是其财政的实力。从统计数据看，近期计划减税的几个国家，除日本以外，财政运行态势都不错。有了足够的财政收入做后盾，减税就能成为这些国家刺激经济的重要工具。

二、各国税制改革的理论 基础和经济背景

20世纪90年代以来，税制改革所出现的新趋势和新变化绝不是偶然的，而是有着深刻的理论和经济背景。

（一）占主导地位的经济理论和思想观念发生了变化

在西方主要发达国家，历来都存在两种不同的思想：崇尚自

由放任和市场机制的观念与主张政府对经济实行干预来弥补市场本身失灵的观念。历史上，两种思想基本上是对立的，只不过有时候崇尚市场机制的占上风，有时候崇尚政府干预的占上风而已。当然，现在越来越多的经济学家已开始寻求两者的均衡点，即寻求市场机制与政府干预的相互融合。

以美国为代表的税改就充分反映了这两种力量的交锋与力量对比。20世纪80年代是以包括供给学派在内的崇尚市场经济本身力量的现代新古典学派的经济理论和思想观念，逐步取代了强调政府干预的凯恩斯主义而占据主流地位的时期，崇尚自由放任的观念占了主流。在这一经济思想和观念指导下的税收理论，主张减少并尽可能地取消税收对市场活动和经济主体行为的扭曲作用，主张保持税收中性。所以，在这种税收理论指导下，80年代税制改革主要就是围绕着单方向的减税、降低税率、简化税制来进行的。到了80年代末和90年代初，西方不少经济学家开始对政府与市场相互关系的基本表现形式进行新的探索和反思，对市场经济与政府干预之间形成了一种新的认识和观念，认为过份强调国家干预与过份崇尚市场机制都不是理想的经济哲学。相对而言，这时候主张政府干预的观念稍占上风，它逐步成为美国等工业化国家的主流经济理论，也构成了所谓“克林顿经济学”的核心内容。在这种经济思想和观念指导下的90年代美国税制改革与80年代相比，更强调税收有增有减的双向调节，更注重把税改与政府的其他社会经济目标结合起来，更偏向于税收制度的公平性，而不再片面强调税收中性等。

（二）美国等工业化国家所面临的主要问题发生了变化

经过20世纪80年代大规模的税制改革，一些长期困扰西方工业化国家的比较严重的税制问题，如实行高税率对经济发展的

抑制作用等已经在相当程度上得到了缓解。80年代、90年代初，美、日等发达国家关注的焦点问题是巨额的政府债务财政赤字所带来的负担和隐患。因此，如何削减和控制里根—布什当政时期由于大幅度单向减税而形成的政府债务和巨额财政赤字，成了美国当时的首要经济问题。在这种情况下，美国政府必然把平衡预算放在最为重要的位置。要压缩财政赤字，除了在财政支出上做文章外（如削减医疗补助、精简机构以及削减经费等），就是变革税收政策，不再是单向的减税了，而是实行有增有减的双向调节政策，如在对富人增加税收的同时，保留对低收入和中产阶级的适当减税。

（三）区域经济一体化的盛行导致各国之间税制结构的趋同

近十多年的世界各国税制改革越来越表现出趋同性不是偶然的，而是有着深刻的国际经济背景。二战之后，基于经济国际化、维护民族利益及政治联合的需要，在全球范围内出现了自由贸易区、关税同盟、共同市场、经济同盟等多种形式的区域性集团，几乎覆盖了世界上所有国家。经济一体化一般均以消除成员国之间的关税壁垒和非关税壁垒为开端，随后对非同盟国家实行统一的关税政策，进而逐步协调成员国内部的直接税和间接税，逐步建立统一的税制结构和税收政策。如，北美自由贸易区中，美国加快了对增值税的可行性研究，以使墨西哥的增值税、加拿大的商品及劳务税和美国酝酿的“经营转手税”共同形成基本统一的增值税；而一体化程度较高的欧洲同盟，1995年已从90年代之前的增值税为重点的间接税一体化，转向了以所得税为重点的直接税一体化。由此可见，区域经济一体化的发展使各国选择本国税制结构时，受到越来越多的国际牵制，而不能违背国际潮流和世界经济的发展趋势过多地强调本国税制的特殊性及其差异性。

当然，这并不排除各国在税收制度的具体细节规定上互有差异，以及在本国经济发展的某一特殊阶段奉行特定的税收制度与政策。

三、世界各国税制改革的经验概括

从世界各国税收实践来看，许多发达国家和发展中国家已经成功地进行了广泛的税制改革。虽然如何设计一个税种以致整个税制并没有一成不变的处方，也没有这样一个国家，其所有税种的设计都达到最理想的程度，然而，人们可以从实践中总结出一套有参考价值的税制设计准则和税制结构模式。

（一）扩大税基应该置于优先地位

通过扩大税基来有效地达到增加收入、实现效率和公平的税制改革目标，是许多国家所期望的。事实证明，这是一个理想而现实的选择（世界银行，1995，p.35）。当增加收入是税制改革的主要目标时，扩大税基经常比提高税率更为可取。因为税率越高，税收对经济产生扭曲作用的程度越大。当减少对经济的扭曲程度是税制改革的主要目的，而又不能使财政收入减少时，就必须通过扩大税基才能降低扭曲的税率，缩小对不同部门和不同征税对象的税收差别。扩大税基还能使税制变得更加公平，因为当非贫穷阶层的大量所得来源和支出项目被排除在征收范围之外，以及税式支出为富人带来更多好处时，就会削弱税收水平公平和垂直公平的基础。另外，通过取消减免税和税收优惠来扩大税基还有助于简化税务管理，有效地避免或减少偷漏税行为。

（二）确立合理的税率结构

根据世界银行（1995）的建议，税率的合理化也应包括以下内容：降低个人所得税的最高边际税率，以在 30%—50% 之间为宜；统一公司所得税税率，实行单一的比例税率并与个人所得税的最高边际税率保持一致。降低税率可以减少对经济的扭曲，便利征纳双方。具有广泛税基的商品和劳务类税种的税率应该定在 10%—20%。为达到促进公平和增加收入的目的，对奢侈品和非生活必需品征税，可选择三至四档税率（税率高于 20%）。同时，还应减少关税税率的数量和差距，关税的平均税率也应降低，以减少对外贸政策的扭曲（世界银行，1995，p.60）。

（三）把强化和完善税收的征管工作放到极为重要的位置

各国在税制改革中，不仅通过简化税制和办税程序来方便税收征管，从而提高税收征管效率，而且对税法的宣传、教育、税收电算化等方面的工作也十分重视。如，美国的财政预算安排中就有专项的宣传教育经费和为纳税人服务费，政府电台、电视台免费为税务宣传服务。澳大利亚把税务教育作为税务征管的一个重要组成部分。可见，这是市场经济发达国家居民纳税意识强的一个重要原因。另外，成熟的市场经济国家的征管制度也比较完善。从宣传教育、申报纳税、立案稽查、依法处理，都有一套比较严密、规范的制度。真正做到了有法可依、有法必究。再者，发达的市场经济国家征管制度依托的技术装备水平都较高。税收电算化是 OECD 国家的基本特征。

（四）保持税制的可持续性

广义的税制可持续性，是指一个优化的税制应该在环境、生

态、资源等方面的保护上做出贡献，为一国的可持续发展创造制度性条件。21 世纪面临的资源生态环境问题是十分严峻的，如何通过制定出有利于保护资源环境的税制来实现可持续发展尤为重要。课征环境税实际上将环境污染的社会成本内在化到企业成本和市场价格中去，通过市场机制的作用有效地控制环境污染（刘溶沧、夏杰长，1998）。目前，世界上一些发达国家和发展中国家已经开征了环保税。因此，如何借鉴已开征环保税国家的经验，是 21 世纪世界各国税制改革的议题之一。狭义上的税制的可持续性是指所建立的税制本身在较长一段的时期内得以延续，即追求税制的稳定与持续，以减少因税制频繁变动而可能给经济运行带来扭曲，避免改革的成本太大。美国十多年来的如此频繁的税制改革，无论是“拓宽税基、降低税率”的实行政策，还是“力图实现从所得税基向消费税基转换”的再建方案，都是在既有的税制框架内进行的，均是旨在建立一个能够持续多年、给予经济充分激励的税制，并增强国内外投资主体的经济预期。

（五）税制改革必须考虑国内外的基本条件

发展中国家的经验表明，制定税制改革方案必须对国家政治体制的特点和税收情况进行详细的论证。例如，在联邦制国家中，宪法赋予各级政府的税收权力的结构就可能限制税制改革方案的选择。印度中央政府在试行增值税的改革中就不能将销售税也改为增值税，因为根据宪法的规定，征收销售税的权力属于邦一级政府。在中低收入的国家中，如哥伦比亚、印度尼西亚、马拉维和土耳其，就不可能指望通过扩大所得税的税基取得大量财政收入，因而增加财政收入应主要依靠增值税。在这种情况下，为了保证整体税制的累进性，对奢侈品征收货物税，作为单一税

率的增值税的补充可能是必要的。相比之下，在中上等收入的国家中，由于可以征收更多的所得税和制定有目的的支出计划，并能对更大范围的经济活动征收增值税，因而对作为增值税补充税种的货物税的需要程度就会小一些。

输入资本的发展中国家在对它们的税制进行改革时，也受到资本输出国税制的严重制约。例如，一些国家的税收抵免制度（如美国）能够制约发展中国家（如墨西哥）的公司所得税实行现金收付制核算方法。由于资本输出国的税收抵免制度可能使本国的对外投资者成为边际投资者，当发展中国家没有充分注意到这一点时，也会经常陷入无谓的税收竞争。

四、21 世纪各国税制改革 面临的共同问题

人类即将进入 21 世纪，挑战新的经济社会环境。现行的税制肯定有一些方面不能适应变化了的经济社会形势，变化了的社会经济环境必然要求 21 世纪的税制在上世纪 80 年代和 90 年代税改的基础上进一步深化和完善，但它在改革的道路上将面临着许多困难与挑战。

（一）如何对现行税制进一步改革，迎接知识经济的挑战

近些年来，世界经济正发生着一场影响深远的变革，它的影响深度和广度是前所未有的，涉及到社会的政治、经济、文化等各个层次，改变着人们的思维方式、生产方式、价值观。这就是知识经济在全球的兴起。知识经济对税收的挑战是全面的。

首先，知识经济对国家经济发展和税收收入增长产生重大影响，同时要求政府具有比传统市场更为强大的宏观调控能力。现行的税收法律、税收征管制度和方式都是在货物、资本和劳务流动速度比较慢、规模比较小的“显性”经济条件下产生的，而因特网上的交易是以极快的速度、高额的成交量在“虚拟化”的市场上进行的，税务机关几乎无法判断，税收征管稽查困难重重。可见，知识经济的兴起无论是从理论上还是从实践上都对加强税务管理提出了更新更高的要求。

其次，知识经济的支柱是高新技术产业。高新技术产业与传统产业相比有着明显区别，传统产业是以大量资金、设备、原材料等有形资产的投入来带动经济增长，而高新技术产业则以知识、智力、技术等无形资产的投入带动经济高速发展。知识经济的到来使发达国家和发展中国家都面临着挑战，特别是对发展中国家而言尤为重要，“要么搭上车，要么更落伍”。知识创新、技术创新均需要得到财政和税收的支持，但一些国家特别是发展中国家的税制改革在鼓励知识创新、技术创新方面出现了负面影响。如一些发展中国家为了增加财政收入，实行“生产型增值税”，对企业购进的固定资产所含的已征税款和企业引进先进技术发生的技术性费用所负担的营业税均不能作为进项税额扣除，这是不利于知识和技术创新的。显然，为了适应知识经济发展的需要，实现增值税类型的转换势在必行，但这又不利于发展中国家取得更多的财政收入。这个矛盾如何解决，令人关注。

（二）如何调整现行税制，面对通货紧缩的挑战

20世纪70年代以来，世界各国几乎一直与通货膨胀做斗争，税收政策的设计及其税制改革举措的实施也都是为了应对通

货膨胀的，积累了相当的经验。但是，近年来，大多数国家面临的已不再是通货膨胀而是通货紧缩。可以预见，21世纪初和中叶，通货紧缩的趋势很难以逆转，因为全球几乎都处于“过剩经济”之中，而且随着现代科学和信息技术的发展，企业的生产成本和销售成本都有下降之趋势（李扬，1999，p95）。面对通货紧缩，各国政府和经济学家众说纷纭，莫衷一是。到底是信奉“萨伊定律”和供给学派，通过减税来增加供给，供给再自动创造需求，还是遵循凯恩斯主义增加政府支出从而扩大需求、提升物价水平、抑制通货紧缩呢？显然，目前还没有成熟的税收制度与政策来应对之，这需要在21世纪的税制改革和税收政策设计中不断完善和解决。

（三）如何改革现行税制，应对可能日益扩大的收入差距，实现收入再分配目标

按照“库兹涅茨假说”，一国在谋求工业化的过程中，将出现不同程度的收入不均衡现象（库兹涅茨，中译本，1985）。21世纪是发展中国家加快工业化进程、发达国家从高度工业化向信息化转变的时代，在这一进程中都不可避免地带来收入差距扩大问题。而近10多年来的个人所得税改革加强了横向公平，削弱了纵向公平，相对增加了低收入阶层的税收负担，使“富者更富，穷者更穷”，显然与税收追求社会公平和实现收入再分配这一最基本的目标相悖。这显然是21世纪税制改革不可回避的一大难题。究竟是要公平，还是要效率？如何兼顾这两难选择？做到这一点并不容易。估计在21世纪的不同时期，各国政府可能会根据其政策目标的不同偏好在效率和公平方面不停地摇摆而难以找出一个持久不变的调节收入差距的税收制度。

（四）如何改革和完善税制，协调好税收中性和宏观调控的矛盾

由于 20 世纪 70 年代中期西方市场经济国家的经济出现严重的“滞胀”现象，并归结为凯恩斯主义国家干预的直接后果，人们在普遍反省之后又重新提出市场机制的作用，由供给自动创造需求。80 年代以来，世界性税制改革以降低税率、减少优惠、扩大税基、严格管理为共同趋势，也就是提倡税收尽量少干预经济，而通过税收中性化来达到效率的提高，促进经济增长。但就实践而言，税收绝对中性化，只有在市场的自发配置全面达到帕累托有效时才有意义（何振一、马拴友，1996）。然而，根据福利经济学的基本定理，帕累托有效是有条件的：即存在完全竞争，并以价格作为参数；存在着门类齐全的市场；存在着完备的信息；一次总付税可以无成本地进行。可是，这些帕累托有效条件事实上是很难具备的。因此，把税收中性绝对化，抛开税收的宏观调控只能是纸上谈兵。

税收中性是相对的。现代经济发展的历史已经证明并且仍将证明，市场是配置资源的有效手段，但市场并非万能，它还存在着许多缺陷，对某些经济现象无能为力，需要由市场以外的力量加以弥补或矫正。税收调控就是有效的外部力量之一。因为税收的操作主体是国家，因而税收政策的制定及其运用体现着国家的宏观目标与偏好，从而国家运用税收引导经济发展，调节经济运行时，有着其他各种经济手段所无法比拟的调控力，直接有效，强制规范，成为国家调控经济的重要手段。

一般认为，税收的宏观调控功能主要体现在以下三个方面：一是调节经济周期，实现经济稳定。二是促进经济增长。三是公平收入分配，缩小个人收入间差距。在税制建设上，税收调控要

求是：及时、足额、稳定地取得财政收入，为政府进行宏观调控掌握必要的财力、物力，在我国当前突出地表现应适度提高财政收入占 GDP 的比重和中央财政收入占全部财政收入的比重；调节供求总量平衡，抑制通货膨胀和防范通货紧缩，实现经济的稳定增长；促进国民经济产业结构的合理化；矫正收入分配不公，防止两极分化，包括缩小地区间差距。

税收中性和宏观调控这对矛盾，使得 21 世纪的税制改革和税收政策设计陷入了两难选择：中性化的税制改革和政策设计有助于效率的提高和资源配置成本的降低，却很难体现政府的意志和实施公平分配的目标。那么，我们不禁要问，80 年代中期以来风靡全球的税收中性化改革的潮流还会在 21 世纪继续盛行吗？要选择什么样的税种才能既体现中性原则又反映政府的宏观调控意图呢？显然，在进入 21 世纪的时候，我们还没有做好这样的准备。

五、借鉴税制改革的国际经验， 顺应新世纪经济发展趋势， 完善中国税制

完善的税制是税收职能作用正常发挥的基础，也是一国经济顺利发展的前提。一般地，税制优化的设计原则应该包括公平原则、效率原则、简明原则、财政弹性原则和管理原则等（邓斯基，1994，第 317 页）。那么，如何评价一个税制的优劣呢？税制优化的评估指标是什么呢？韦托·坦茨教授提出了若干指标（转引自：王雍君，1995）。其一是集中指数，即绝大部分财政收入要集中到几个主要税种来体现；其二是税率消失指数，即实际

的税收率与法定税率尽可能接近；其三是明确性指数，税率档次是否很少，税率是否明确；其四是成本指数，即征税的成本是否最低化；其五是实施指数，即税种覆盖要尽可能全面，税制的实施应是彻底和具有效率的。

根据上述世界各国税制改革趋势及其经验的总体描述，按照评判税制优劣的主要指标及准则，顺应全球经济和中国经济的发展趋势，21世纪中国税制完善与优化的初步设想是：

（一）效率优先、兼顾公平是我国税制改革的基本原则

效率与公平是税制建设最古老的话题，同样也是21世纪税制建设与优化中的核心问题。从效率角度来讲，一方面，税制的运作要具有经济效益，对市场的扭曲降至最低，从而保证宏观经济稳定协调，微观经济效益不断提高；另一方面，还要体现税务行政管理上的高效率，力求使税务行政管理费用与税务运行费用最小化。从公平的角度讲，最基本的原则是普遍征税，富人多纳税，穷人少纳税或不纳税。主要发达国家的税制改革在80年代强调效率优先，

进入20世纪90年代后，明显转向对社会公平目标的追求。例如，1993年克林顿上台后通过的“综合预算调整方案”，增加了最富裕阶层的所得税，提高了年收入14万美元以上家庭的边际税率，强化了所得税的累进性（迈克尔·J·博金斯，中译本，1997）。21世纪的税制的优化同样绕不开公平与效率问题，关键是在税制设计和改革过程中如何把两者有机结合起来。或许以下措施可以实现公平与效率目标的兼顾：拓宽所得或应税的税基；降低税率，减少受税档次；对不同来源的收入实行相同待遇；调整减免方式，促进公平原则的实现；对高收入者实行最低或最高税负规定；改进税制管理、避免税收征收漏洞。既要适度减税，

又要适当提高我国税收收入占 GDP 的水平。

（二）顺应主体税种趋同性的趋势，构建我国的双主体税制

国际经验表明，各国的税制结构大体可以分为三种形态：

（1）以所得税等直接税为主；（2）以间接税为主；（3）立足于直接税和间接税两点的中间型。长期以来，发达国家普遍以所得税为主体税种，而发展中国家则往往以产品税和劳务税为主体税种。但进入 20 世纪 90 年代以来，各国税制结构根据本国经济发展的要求，都在不断调整和完善，并呈现出不同程度的趋同性倾向（朱广俊、刘佐，1998）。特别是增值税异军突起后，发达国家在经过几十年来对所得税的推崇后，开始重新认识商品税，商品税的地位已大大提高。同时，发展中国家的收入水平和征管水平都在不断提高，客观上为所得税逐步上升到主体税之一的地位提供了基础性条件。因此，无论是发展中国家还是发达国家，可能出现所得税和商品税双主体税制。当然，这也不排除各国税制改革和主体税种选择的具体方案会因各国具体情况不同而各具特色，或互有差异。

长期以来，我国的税制结构实行的是以流转税类为主体的模式。1994 年税制改革后，这一状况更趋强化，仅增值税和消费税两个税种，其税收收入就占全部税收的五成左右，如加上营业税、关税等其他流转税种，其比重高达 70% 左右。可以说，我国税制结构的这一现状，从历史上看，与生产力水平较低有密切关系，同时也与我国长期以来实行计划经济体制有密切关系。然而，上述两个重要条件在现阶段已有根本性改变。我国正在建立社会主义市场经济体制，要求税制结构符合公平原则、效率原则和社会原则，要求税制结构有利于资源合理配置、收入公平分配、经济稳定增长目标的实现，而所得税制则有利于这些原则和