



对日本税制新近改革趋势的研究

李清如

内容提要：近年来，日本税制改革显现出一些新的动向。消费税税率预定于2019年10月由现行的8%提高至10%，引发日本各界激烈争论，成为改革的焦点议题。同时，个人所得税和法人税改革，以及国际课税规则调整亦是日本税制改革的重点方面。日本税制结构和内容的变化，反映出其国内外政治经济和社会因素综合作用的结果。

关键词：税制改革 日本 消费税 个人所得税 法人税

中图分类号：F812.42 **文献标识码：**A **文章编号：**2095—6126(2019)01—0009—07

DOI:10.19376/j.cnki.cn10-1142/f.2019.01.003

税制改革一直是日本社会各界关注的焦点。近年来，日本政府出台了一系列改革措施，从总体方向和主要税种来看，可以总结为“两增一减一个制度”，以及国际课税规则调整。两增，即消费税增税和个人所得税增税。其中，消费税增税主要体现在消费税税率预定于2019年10月由现行的8%提高到10%，同时导入优惠税率制度；个人所得税增税主要体现在增加高收入阶层的纳税额。一减，即法人税阶段性下调税率，并在员工加薪、设备投资和研发投资等方面予以税收优惠。一个制度，即社会保障—税号制度的设立和实施。最后，国际课税规则调整，则主要是在BEPS行动计划的框架下，对受控外国公司税制和常设机构判定等相关规则进行调整。

一、消费税改革：提高税率与导入优惠税率并行

按照税改计划，日本政府预定于2019年10月将消费税税率由现行的8%提高到10%，同时，改变原有的单一税率结构，导入优惠税率制度，对符合规定的食品饮料和新闻报纸实行8%的优惠税率，以缓解消费税增税对经济造成的冲击。

但是，这种预期仍有一定的不确定性。如图1所示，自2014年实现消费税增税，税率由当时的5%提高到8%之后，消费税税率提高至10%的计划已经被两次延期，由原定的2015年10月延期至2017年4月，又



再一次延期至2019年10月。在此期间，日本各界关于消费税增税的激烈争论，从来没有停止过。这一次能否如期增税，能否摆脱第三次延期的尴尬局面，目前来看还有待观察。

到10%。税率由8%提高到10%预计带来的增收收入约为5万亿日元，按计划，其中约1万亿日元用于补充社会保障费，约4万亿日元用于偿还为筹集社会保障费而发行的赤字公债，以缓解财政压力，促进财政重建。

但是，2017年9月，日本首相安倍晋三在记者会上宣布变更消费税增收收入的用途，将其约2万亿日元的收入，用于幼儿教育无偿化和大学教育无偿化等。这样一来，不仅日本财政重建的目标难以实现，作为消费税增收基本依据的“社会保障与税制一体化改革”理念也从根本上扭曲了。日本国内分析人士认为，原本即使消费税如期增税，日本财政重建的目标也几乎难以实现，如果到期不能兑现财政重建的承诺，那么政府可能会受到诟病，安倍经济学也会被质疑，因此，安倍政府在预定增税的日期之前，先行变更增收收入用途，届时可以此作为财政重建无法实现的理由，来谋求政权的稳定。

（二）政府态度数次反复

2018年10月，安倍首相在临时内阁会议上宣称将按预定日期提高消费税税率，并同时实行优惠税率政策，以向民众传递对于消费税增收的坚定态度。但是，在上一次消费税延期增税前，安倍首相也曾做出过不会延期的表态。因此，首相真正的意图并未明晰，且这

一次的表态也留有余地，在临时内阁会议后的记者会上，官房长官菅义伟表示“最后决断的日期，首相要视情况来决定”。

针对首相的声明，作为执政党的自民党政调会长岸田文雄和公明党政调会长石田祝稔均发表了支持首相的言论。另一方，作为在野党的立宪民主党代表枝野幸男则表示“经济状况并没有好转，以现在的经济

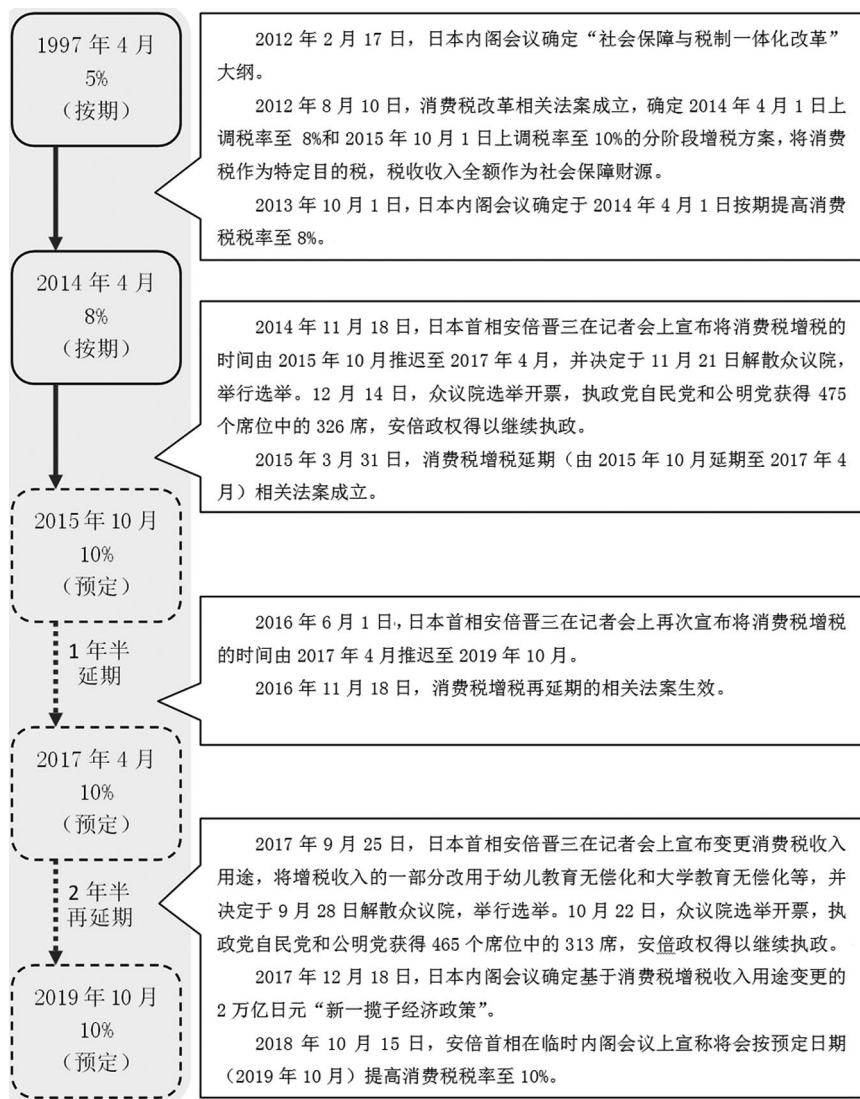


图1 日本消费税税率的变化及相关重要事件

从社会舆情来看，日本国内关于消费税增收的争论，主要集中在以下几个方面。

（一）增收收入用途发生变更

根据2012年日本“社会保障与税制一体化改革”方案，消费税增收收入将会全额作为社会保障的相关财源，用于社会保障制度的稳定持续发展。在此基础上，2014年消费税税率从5%提高到8%，并预定再次提高



状况做出增税决断不可理解”，国民民主党代表玉木雄一郎则提出优惠税率的导入“不仅会产生混乱，还会导致税收缺口”，对执政党的决定做出批评。执政党内部也出现了“如果消费税增税问题处理不当，可能会对选举产生负面影响”的担忧。

事实上，前两次安倍首相决定延期增税，都附着明显的政治意图。2014年11月18日，安倍首相宣布“顺应民意”，将消费税增税由2015年10月延期至2017年4月，并决定于11月21日解散众议院，举行选举。12月14日，日本众议院选举开票，执政党自民党和公明党获得三分之二以上议席，安倍政权得以继续执政。2016年6月1日，首相再次宣布将消费税增税由2017年4月延期至2019年10月，三周后的6月22日，参议院到期选举公示，至7月10日开票，执政党获得半数以上席位。因此，利用民众对消费税增税的抗拒情绪获取选举胜利，已经成为一种政治手段。2019年，日本将举行统一地方选举和参议院选举两次大选，不排除同一手段可能会使用第三次，甚至日本政府内部人员都表示“首相还在观察形势，可能会在选举前做出延期的判断”。¹

（三）财政状况持续恶化，经济增长陷入困境

据日本财务省统计，至2018年末，日本公债余额达到883万亿日元，相当于年税收收入的15倍，人均负担约700万日元。债务余额与GDP之比达到236%，在主要发达国家中财政状况最为恶劣。²同时，人口老龄化加剧，社会保障费逐年膨胀。如果延期增税，日本财政状况将会进一步恶化。在2018年度日本税制改革中，个人所得税改革预计增税900亿日元，新设税种“国际观光旅客税”预计产生税收400亿日元，对卷烟提高征税额预计产生增税2400亿日元，此外还有900亿日元的减项，共计总增税额为2800亿日元。而消费税税率每提高1%，预计增加的税收收入约为2.5万亿日元。可见，消费税增税的收入无法通过其他增税途径代替，如果延期增税，替代财源很难满足。

但是，消费税增税对日本经济，尤其是居民消费的打击很大。2014年4月消费税税率由5%提高到8%之后，当年日本私人消费急剧下降。进入2015年之后，激烈震荡开始逐渐回归平缓，但是至今也没有显现出较大起色。2015年第一季度至2018年第三季度，各季度私人消费环比增长率平均为0.02%，几乎没有增长。³私人消费占日本GDP的比重约为六成，私人消费不振，不仅会对日本经济增长造成较大的负面影响，同时还会加剧民众对于消费税的抵触情绪。在如此脆弱的宏观形势下，日本经济能否经得起再次增税的冲击，日本国内各界均对此表示出担忧。

（四）来自美国方面的压力

最后，还有一个重要的因素，即来自美国特朗普政府的压力。美国的税制结构以直接税为主体，并没有联邦统一的增值税。特朗普政府对日本消费税的不满，主要来自于消费税的出口退税制度。据统计，出口退税约占日本消费税税收总额的三成。特朗普政府以“美国优先”“美国第一”等理念为政策导向，数次抨击日本对美国的持续贸易顺差，并将日本消费税的出口退税制度视为日本出口企业的“不当得利”和美国企业对日出口的“非关税壁垒”，认为其在很大程度上损害了美国企业的利益。

美日贸易谈判将在2019年初正式启动。此前特朗普政府已经多次威胁对日本加征汽车关税，并强调美国汽车进入日本市场受到了“非关税壁垒”的阻碍，施压日本政府开放市场。汽车是日本对美出口的支柱产业，受此压力，之前一直对消费税增税表示支持的日本汽车工业协会，也对消费税税率提高表示出审慎态度。如果继续提高消费税税率，不仅日本出口企业的出口退税额会随之增加，美国企业进入日本市场的税收负担也会增加，这相当于在进出口两方面违背美国的意图，势必会引发特朗普政府更大程度的不满。考虑到美日关系的特殊性，以及特朗普政府在贸易政策上一贯强势的态度，在

1 [日]东洋经济网站.安倍首相“消费税率10%”的胜算和不安[EB/OL].<https://toyokeizai.net/articles/-/243561>.

2 [日]财务省网站.日本的财政关系资料(2018年10月)[EB/OL].https://www.mof.go.jp/budget/fiscal_condition/related_data/201811.html.

3 [日]内閣府网站.GDP季度统计速报:平成6年1-3月期~平成30年7-9月期2次速报值(平成23年基准)(2018年12月10日)[EB/OL].https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data_list/sokuhou/files/2018/toukei_2018.html.



美日贸易谈判之际，日本政府是否会违背美国的意图而提高消费税税率，还是未知数。

二、个人所得税改革：增加高收入阶层纳税额

个人所得税改革是2018年度日本税制改革的重点，其调整的主要内容是所得扣除项目。通过调整扣除项目结构和压缩扣除上限，一方面增加高收入群体的应纳税所得额，从而提高其应纳税额，另一方面在一定程度上降低自营业者等灵活就业人员的税收负担，以达到增加财源、减小贫富差距、促进就业方式多样化的政策目的。据日本政府测算，个人所得税改革带来的增税约为每年900亿日元。

（一）日本个人所得税改革的要点

具体来说，此次日本个人所得税改革有以下两个要点：其一，调整扣除项目的结构，包括适用于公司职员和公务员等的工资薪金所得扣除项、适用于领取年金人员的公共年金所得扣除项和适用于全部类型的基础扣除项。将工资薪金所得扣除额和公共年金所得扣除额分别降低10万日元，而将基础扣除额增加10万日元，使得原本无法适用于工资薪金所得扣除和公共年金所得扣除的自营业者、非正规就业者等灵活就业人员，由于基础扣除额的下调而减轻税收负担，从而促进就业方式多样化，激发经济活力。

其二，压缩扣除上限。对于工资薪金所得，由此前的年收入超过1000万日元设置扣除上限220万日元，下调为年收入超过850万日元设置扣除上限195万日元。对于公共年金所得，由此前的不设置扣除上限，调整为年收入超过1000万日元设置扣除上限195.5万日元，如果除年金以外还有其他较高收入，则会进一步下调扣除限额。对于基础扣除额规定，在年收入超过2400万日元的情况下逐步降低，至年收入2500万日元完全取消基础扣除项。对于承担子女和残疾人士抚养照料责任的⁴家庭，原则上不属于增税的范围。总体来看，在一般情况下，年工资薪金850万日元以上的高所得企业职员和年公共年金1000万日元以上或有其他收入来源的高所得老龄人口，将成为增税的对

象，在超额累进税率的配合下，所得越高，增税额越高。以企业职员为例，年所得1000万日元的情况下，将增税4.5万日元；年所得2000万日元的情况下，将增税6.45万日元；年所得2500万日元的情况下，将增税31万日元。

（二）日本个人所得税改革的局限性

日本个人所得税改革仍然存在很多局限性。

首先就是所得税增税补充财政的功能非常有限，如前所述，2018年年末日本公债余额已达到883万亿日元，每年900亿日元的增税收入也就相当于其中的万分之一，对于日本恶劣的财政状况而言，无异于杯水车薪。同时，个人所得税增税还可能产生负面影响，如果消费税如期增税，而有较高消费能力的中高收入阶层的个人所得税负担也在增加，可能会使居民消费能力雪上加霜，对经济增长造成又一重压力。

此外，由于股票转让收入和股息红利收入等金融所得在计算个人所得税时采取分类计税方法，并不并入综合收入中统一计税，日本个人所得税改革对这类金融所得并未做出本质性调整。然而事实上，股票转让和股息红利等金融所得，正是集中在富裕阶层，或者可以说是超高收入阶层中。根据日本国税厅公布的《申报所得税样本调查结果》显示，在股票转让和股息红利所得纳税申报中，年收入5000万日元以上的超高收入阶层人数仅占总申报人数的11%，但是这11%的群体却拥有占总额88%的所得。⁴而金融所得的税率目前为10%~20%，较个人所得税累进税率的最高级45%差距很大，日本真正的富裕阶层正是因此享受到避税效应。从这一方面来说，目前日本个人所得税改革主要针对的是工资薪金和年金收入较高的群体，并未碰触富裕阶层的根本，其减小贫富差距、促进社会公平的政策宣言也仅限于表面。

三、法人税改革：阶段性下调税率，鼓励员工加薪、设备投资和研发投入

在美国和欧洲国家相继降低企业所得税的国际背景下，日本政府也针对法人税改革，出台了一系列减

⁴ [日] 国税厅网站·申报所得税样本调查结果 [EB/OL]. <https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/shinkokuhoyohon2016/hyuhon.htm>.



税措施。与美国大幅度降低税率有所不同，日本采取了较为温和的阶段性的下调税率方式，同时在员工加薪、设备投资和研发投资等方面予以税收支持，旨在增强本国企业的竞争力，提高居民收入水平和消费能力，刺激投资和创新，从而促进经济稳定增长。

（一）阶段性下调法人税税率

自2015年起，日本提出“成长型法人税改革”的方针，分阶段下调法人税税率。如表1所示，至2018年度，日本法人税税率（国税）由改革前的25.5%逐步降低至23.2%，法人事业税所得比率（地方税）由7.2%逐步降低至3.6%，中央与地方法人实际有效税率由34.62%逐步降低至29.74%。

表1 “成长型法人税改革”下的日本法人税税率变化情况 单位：%

	改革前	2015年度	2016-2017年度	2018年度
法人税率	25.5	23.9	23.4	23.2
法人事业税所得比率	7.2	6.0	3.6	3.6
中央与地方法人实际有效税率	34.62	32.11	29.97	29.74

注：根据[日]财务省网站“税制改革的概要”编译制作。

（二）在员工加薪、设备投资和研发投资等方面予以税收减免

日本法人税改革在逐步下调税率的同时，还在员工加薪、设备投资和研发投资等方面予以一定的税收优惠。对于平均工资较上年度提高3%以上，且国内设备投资额达到同期设备折旧费总额90%以上的企业，职工工资较上年度增加额的15%可以在计算应纳税额时扣除，扣除上限为当期法人税额的20%。对于满足以上条件，同时职工教育培训费达到上期与上上期教育培训费平均值1.2倍的企业，职工工资较上年度总增加额的20%可以在计算应纳税额时扣除，扣除上限不变。对于中小企业，条件还会进一步放宽。

对于在数据合作和利用等方面进行投资且平均工资较上年度提高3%以上的企业，投资计划符合认定条件的，可以选择投资额的5%在计算应纳税额时扣除（扣除上限为当期法人税额的20%），或选择30%的额外折旧。对于进行研发投资且在员工加薪和设备投资方面符合条件的企业，研发投资额的6%~14%可以在计算应纳税额时扣除，扣除上限为当期法人税额的25%。对于中小企业，优惠力度进一步加大，最高可以扣除研发投资

额的17%，扣除上限为当期法人税额的35%。

四、社会保障-税号制度的设立和实施

根据“社会保障与税制一体化改革”大纲，日本于2013年开始构建社会保障-税号制度，并于2016年1月1日正式导入实施。社会保障-税号由12位个人编号和13位法人编号构成，主要应用于社会保障、税收和灾害防御三大领域。个人编号面向全体居民，包括中长期居留和取得永居资格的外国人，原则上终身有效。法人编号在政府网站公开，并附有法人名称和机构所在地等信息。

日本政府期望通过设立这一制度，在社会保障、税收和灾害防御领域引入统一且可识别的个人和企业编号，归并原有的居住证号、基础年金号、健康保险号等在各个不同领域使用的编号，从而达到节省部门间协调成本，简化行政手续，提高行政效率，促进行政事务网络化和便利化的目的。同时，以此为契机，构建部门间的沟通渠道，促进信息共享和情报交换，提高统计分析的精准度，更为细致地掌握居民和企业的收入情况、纳税情况以及社会保障相关信息，从全社会的高度对社会保障制度和税收制度进行通盘考虑，以明确进一步改革的方向。

除社会保障-税号制度之外，根据2018年4月成立的《国际观光旅客税法》，日本于2019年1月开始实施国际观光旅客税。这是继1992年引入地价税之后，时隔27年日本在国税层面再次设立新税种。国际观光旅客税原则上由航空公司或船舶公司等以附加在票价上的方式，向从日本出国的旅客（包括以观光目的或商业目的出国的日本人和外国人）征收，每人每次1000日元，并由航空公司或船舶公司统一申报纳税。其税收收入主要作为“观光财源”，用于强化日本国内观光资源和设施，提高旅游环境舒适度和便利性，加强国际宣传等，以吸引更多的外国游客赴日观光旅游。据估计，国际观光旅客税的税收收入约为年400亿日元。

五、BEPS框架下的国际课税规则调整

税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目是二十国集团（G20）委托经济合作与发展组织（OECD）实施的国际税收改革项目，旨在修改国际税收规则，遏制跨国企



业规避全球纳税义务、侵蚀各国税基的行为。从 BEPS 项目启动、讨论、规则制定，到成果报告发布，日本一直表现非常活跃，期望能在其中起到重要作用。日本政府多次举办研讨会，征求官产学各界的意见，日本学界、经团联等经济团体也从各自的立场出发，针对项目的推进发表了意见。在 OECD 内部，除日本财务官浅川雅嗣于 2011 年至 2016 年间出任财政事务委员会主席外，日本财务省还派遣多名官员就职于各工作组和委员会中，以确保能够直接参与规则制订过程，引导项目进展方向，将日本方面的意见最大限度地体现在 BEPS 成果中。这突出反映了近年来日本在税收和贸易等国际事务的各个方面积极强化影响力和争取国际话语权的策略意图。

为迎合 BEPS 行动计划，日本着手对本国税收规则进行修改，除了对国别报告填报和同期资料管理（包括主体文档和本地文档）做出了更为细致的规范，在近年来的税制改革中，还重点对常设机构判定规则和受控外国公司税制进行了调整。

根据日本税法，外国企业在日本国内开展业务时，如果该外国企业在日本国内未设有常设机构，则对其业务所得不进行课税。而关于常设机构判定，原税法规定，对于仅进行货物仓储、展示和交付等特定活动的场所，不认定为常设机构，这样就产生了通过人为回避常设机构认定而逃避纳税义务的可能。例如，如果外国企业在日本国内设立了进行货物保管和交付的大型仓库并且雇佣了相当数量的员工，那么这一行为可能已经实质上构成了企业销售行为的一部分，而非准备性的、辅助性的活动，但是按原税法规定，这一活动将由于不构成常设机构从而免于纳税。⁵针对这一情况，日本对常设机构判定标准进行了进一步的完善，规定即使是仅进行货物仓储、展示和交付等特定活动的场所，其从事的非准备性的、辅助性的活动，也将被认定为常设机构，承担纳税义务。

在受控外国公司税制下，为防止利用外国子公司进行利润转移和纳税回避，符合一定条件的外国子公司的所得将会被视为国内母公司的所得，按照持股比

例并入母公司所得进行合并计税。在此次日本税制改革中，判断外国子公司所得是否适用于合并计税制度的标准，由原来的以外国子公司税负率为依据，改为以外国子公司所得类型和业务实质为依据。具体来说，设定一系列判断实质经营活动的标准，包括业务标准、实体标准、管理支配标准、所在地标准和非关联者标准，在此基础上，将所得类型分为积极所得和消极所得，将业务类型分为“皮包公司”情形、消极所得超过一定比例的情形、不符合实质经营活动标准的情形、符合实质经营活动标准的情形等四种情形。⁶对于“皮包公司”、消极所得超过一定比例的情形和不符合实质经营活动标准的情形，其积极所得和消极所得原则上都适用于合并计税制度，即全部所得均按持股比例并入母公司所得计税；对于符合实质经营活动标准的情形，仅就其消极所得进行合并计税，其积极所得原则上不适用于受控外国公司税制，不并入母公司所得合并计税。⁷

六、对未来走向的展望

2018 年 12 月 14 日，日本执政党自民党和公明党确定了 2019 年度税改大纲，并将于 2019 年初向国会提交相关法案。2019 年度税制改革主要有以下几个要点：其一是汽车和住宅相关税收的大幅减税，其目的是刺激消费，缓解消费税增税可能带来的冲击。消费税增税后单一年度汽车相关税收和住宅相关税收的减税额度将分别达到 530 亿日元和 1140 亿日元。其二是将属于地方性税种的法人事业税中的一部分改由中央政府征收，再由中央财政向地方财政进行分配，其目的是协调财源，促进都市和地方平衡发展。在这一政策下，东京都、大阪府和爱知县（名古屋所在地）的地方财政将会减收，其中，东京所受的影响最大，法人事业税的国税化将使东京都税收收入减少 4200 亿日元，而埼玉县、千叶县、神奈川县等地方将会有数百亿日元规模的增收。其三是加强设备投资和研发投资的支持力度，允许企业间委托研发费用在计算法人税额时进行部分扣除，对中小企业和新兴企业的设

5 案例来自于 [日] 大和总研“常设机构和受控外国公司税制修订”的报告。

6 消极所得主要指符合标准的股息红利、利息、有价证券转让损益、衍生交易损益、汇兑损益、无形资产使用费、无形资产转让损益、异常收入等。

7 对于属于“皮包公司”和消极所得超过一定比例情形的外国子公司，税率 30% 以上的免除合并计税；对于属于不符合实质经营活动标准情形和符合实质经营活动标准情形的外国子公司，税率 20% 以上的免除合并计税。



备投资和研发投资也设立了相应的税收优惠。

由此可见，在总体趋势上，消费税增税问题及其应对措施仍然是日本政府的重中之重。同时，在个人所得税方面，应强化个人所得税的调节收入分配和促进社会公平的机能，改变金融所得分类课税制度，是日本国内反映较多的问题，今后可能会在税制改革中有所体现。在法人税方面，在欧美国家相继减税的大背景下，通过减税政策，鼓励企业加大员工加薪、设备投资和研究开发力度，激发市场活力，促进消费、投资和创新，将会继续是日本法人税改革的大方向。此外，日本对国际影响力和话语权的诉求，也会促使

其加快国际课税相关规则的调整，以期成为国际税制改革的先行者，在国际税收事务中把握优势局面。最后，少子老龄化问题的对策以及中央与地方财政关系的协调，也将在今后日本税制改革中占据重要的位置。

综上所述，日本税制改革，是其国内外政治经济和社会因素相博弈的结果。从国内因素来看，政权持续、经济增长、财政健全，以及少子老龄化和社会保障问题，是当前日本政府考虑的主要因素。从国外因素来看，美国特朗普政府的贸易和税收政策，以及国际经济环境和税收规则的变化，也对日本税制改革产生了一定影响。🌐

A Research on the New Trends of Tax Reform in Japan

Qingru Li

Abstract: In recent years, Japan's tax system reform has presented some new trends. Sales tax rate is expected to increase from the current 8% to 10% in October 2019, triggering hot debates and becoming the focus of reform. Meanwhile, personal income tax and corporate tax reform, as well as adjustments to international tax rules are also the focus of Japan's tax reform. The changes in the structure and content of Japan's tax system reflect combined effects of political, economic, and social factors at home and abroad.

Key words: Tax system reform Japan Sales tax Personal income tax Corporate tax

作者单位：中国社会科学院日本研究所
(责任编辑：高 阳)

■ 税收小贴士

夏普劝告与战后日本税制的确立

1949年5月，应驻日盟军总司令部（GHQ）的要求，以美国财政学家、哥伦比亚大学教授卡尔·夏普为团长的“税制使节团”来到日本进行考察，并于1949年8月和1950年9月分两次向驻日盟军总司令麦克阿瑟提交“日本税制报告书”。该报告由GHQ以劝告书的形式向日本政府提出，被称为“夏普劝告”。

根据“夏普劝告”，日本政府对税制进行了改革，确立了战后日本税制的基本框架。其核心要点在于，以税收负担公平和资本价值保全为基本原则，建立以直接税为主体的税收体系；对个人所得税采取超额累进的综合所得税制，对法人税采取单一比例税制；为贯彻公平原则，降低个人所得税最高税率，减轻普通人的税收负担，同时以资产课税的方式对富裕阶层征收富裕税；确立中央和地方税源分配制度，在中央、都道府县、市町村三级财政之间分配税源，增强地方财政的独立性；改革税收征管体系，普及纳税意识，完善税理士制度。

“夏普劝告”奠定了战后日本税制的基础。尽管此后日本税制经多次修改，特别是富裕税废止、租税特别措施引入、一般消费税创设等，在一定程度上脱离了最初以“夏普劝告”为依据建立的税收体系，但“夏普劝告”的一些主要内容依然延续，其理念对日本现今的税制改革仍有着重要影响。