

日本法人税改革与经济效应分析

李晓乐¹, 张季风²

(1. 中国社会科学院研究生院, 北京 102488; 2. 中国社会科学院日本研究所, 北京 100007)

摘要: 受急于摆脱通缩泥潭、重塑强势的日本经济目标以及美国特朗普政权下新一轮税制改革的全球示范效应影响, 日本安倍内阁掀起新一轮以降低法人税率和调整扩大税基为主要内容的法人税改革。文章在对二战后日本法人税改革的历程作系统梳理的基础上, 重点分析当前安倍内阁法人税改革的政策取向与经济效应, 并力求结合日本长期面临的一系列经济问题, 对税改的预期效果做出客观分析与评价, 最后立足中国国情, 对中国企业所得税改革提出有关政策建议。

关键词: 法人税改革; 安倍经济学; 税收优惠; 经济效应

中图分类号: F13/17

文献标识码: A

文章编号: 1004-2458-(2019)04-0061-12

DOI: 10.14156/j.cnki.rbwtyj.2019.04.008

2018年12月21日, 安倍内阁决议公布2019年税制改革大纲^[1]。这是自第二次安倍内阁发起以来推出的第7次税改大纲, 改革内容与方向连续性较强, 针对增强企业活力而进行的法人税改革, 因经济刺激目的性强、亮点多、力度大等特点而广受关注。安倍新颁布的法人税改革直指降税减负与税收优惠政策激励, 更期待与劳动力市场、技术创新产业的发展等形成联动, 进而从总供给与总需求两个方面入手, 带动日本企业的投资活动与居民消费能力, 以增添日本经济活力。从历史与时间维度上来看, 安倍内阁的法人税改革是战后日本总体税改框架下的一个重要部分, 且结合当下日本经济现实也具有其特殊性与侧重性。因此, 文章欲着眼于当下安倍内阁的法人税改革, 将其放在二战后日本法人税改革总历程框架内, 分析其经济效应与预期影响, 并据此对中国企业所得税改革提供有益的经验借鉴。

一、二战后日本法人税改革的历史沿革

二战后, 日本的法人税改革是在其整体税制改革的大背景下进行的, 也是战后日本税制改革最重要的组成部分之一。由于企业的生产经营活动是支撑一国国民经济的重要脉搏, 法人税改革也对战后日本经济的恢复和复兴起到至关重要的作用。战后日本不同阶段的法人税改革与其不同历史时期的经济发展需要相适应, 具有很强的阶段性特征。这就要求在理解现阶段日本法人税改革时, 必须站在大的历史环境下、结合不同时期特定的政治经济背景与经济目标, 对日本法人税改革的历程进行系统梳理。鉴于国内学者通常把日本战后经济发展划分为恢复期、高速增长期、低速稳定增长期、长期低迷期以及21世纪以来的民主党与安倍政权下的新经济发展时期, 站在以上各个阶段的经济背景下对法

收稿日期: 2019-05-24

基金项目: 国家社会科学基金后期资助项目“日本泡沫经济再考”(18FJL015)

作者简介: 李晓乐(1994—), 女, 辽宁锦州人, 博士研究生, 主要从事日本财税、能源经济的研究。

人税改革作简要归纳整理将更具时代意义。

（一）战后经济恢复期——“肖普劝告”奠定战后法人税改革的基础

战后初期的日本法人税改革以1952年为界，划分为美国控制下的以“肖普劝告”为主要内容的法人税改革和美军撤出后日本政府在调整和改造“肖普劝告”部分内容的基础上进行的税制改革两个阶段。

首先，二战后日本在美国的“扶持”下进行经济恢复，在税制方面，由于战前及战时税制不能适应日本战后经济恢复的需要，美国方面差派哥伦比亚大学教授肖普博士率领的税制考察团前往日本进行为期三个月的税制调查，并制成《日本税制调查报告书》即“肖普劝告”。1950年，日本政府以“肖普劝告”为蓝本进行税制改革，确立了战后日本税制的基本框架。“肖普劝告”的核心是建立一个公平、公正、自治的战后高度资本积累税制。具体内容上以包含个人所得税及法人税在内的直接税为核心，推行申报纳税制度，取消税收优惠政策（有碍于肖普税制下的公平公正原则），明确中央与地方、地方上下级政府间的税收权限，建立以独立税为主体的地方税制^[2]。在法人税方面，“肖普劝告”采取虚拟法人学说（日语称“法人擬制説”）进行法人税制构造，内容主要有以下4个方面：（1）大体上采取低水平定额法人税率。即从股东个人所得税中源泉扣除法人税，且无论国内外企业、企业规模大小、所得多少，都采用35%的定额法人税率（过去实行普通所得35%的法人税率，超额所得追加10%~20%）；（2）分红所得课税调整。从法人个人所得税中，以源泉课税的方式扣除法人分红所得的25%作为分红所得税（过去为15%）；（3）留存所得课税构造。对中小法人实施低的留存利息附加税、对高额所得法人实施5%的高利息附加税；（4）废除清算所得课税^[3]。由以上四点法人税改革的内容可以看出，实行低水平的法人税率是战后初期恢复企业生产并实现经济起步的关键之举，公平的税制框架也为日后的税制调整与改革创造了良好的条件。但从对不同规模企业的实际影响来看，改革对稳定的高利润垄断大企业有利，对居于激烈竞争中的众多中小企业不利；对综合所得较高的大股东阶层有利，对所得较低的大众平民股东阶层来说利益损失相对严重。

其次，随着1952年驻日美军的撤出，日本实现政治主导权的独立。日本政府在大体继承“肖普劝告”税制思想的基础上，对法人税制作了部分调整，调整的方向表现为法人税率的提高、分红所得课税方式和股份转让所得税的废除以及税收优惠政策的恢复。首先，1952年日本政府将法人税率从35%提高到42%。这主要出于资本积累以及对当时综合法人税负担的考量：一方面，税收优惠等特别措施的恢复与扩大与增加法人实际税收负担形成抵消效果；另一方面，朝鲜战争的爆发、所得税最高税率的提高以及日本政府出于资本积累的压力于1951年决定废除留存利息附加税，也为提高法人税率创造了合理性；其次，在分红所得课税方式上，先是1955年分红所得税由25%提升到30%，再到受法人税及所得税最高税率提高的影响计划在两年内废除，改为以1000万日元课税所得额为界分为10%和20%的两阶段扣除制；再者，恢复和扩大税收优惠措施。在税制整体框架基本不变的前提下，通过适当的减免税措施使税制与政府的产业政策相配合，进而有针对性地引导经济发展。此外，20世纪50年代中期开始对出口企业实施的特别租税措施也对外向型出口企业“走出去”战略起到了较大的推动作用。

（二）经济高速增长期——佐藤内阁的法人税改革

战后十年间的税改探索在促进经济恢复与增长方面发挥了重要作用，并使日本于1954年正式进入高速增长轨道。日本高速增长时期的税制改革中，比较具有代表性的是佐藤内阁的法人税改革。改革的背景是1964年出现的“后奥运萧条”（也称“昭和四十年萧条”）。由于1954年开始的神武景气、岩户景气和奥运景气等由设备投资带动的长达10年的总体景气期过后，以1964年东京奥运会的结束为标志，基础设施建设项目削减，国内需求急剧降温，进而出现了严重萧条的局面。为了克服萧条，佐藤内阁一改战后道奇路线以来日本政府一贯坚持的超均衡财政主义，实行了凯恩斯主义赤字财政政策，并于1965年发行大规模赤字国债，并在日本垄断资本的强烈要求下，采取了扶持和优待大企业的政策，降低法人税以刺激投资需求。具体的法人税优待措施^[4]包括：（1）准备金和特种基金制度。即对积极开展技术研发、新设备引进的垄

断资本企业设置准备金和特种基金^①, 作为费用从应税所得中予以扣除; (2) 鼓励出口型产业发展的一系列法人税优惠措施 (特别租税措施)。降低外向型出口企业实施低法人税率, 设置海外投资损失准备金; (3) 加速折旧制度。扩大机器设备折旧范围, 对大企业和中小企业重点部门的特定机器设备均实施高折旧率 (最高达 30%~50%), 以促进企业的技术革新和资本积累。佐藤内阁的法人税改革

是围绕刺激企业投资需求展开的, 在实际运行过程中, 也对企业新技术革新与扩大再生产、促进出口企业发展以及国家产业结构调整等, 都起到了关键性作用 (参见表 1)。以降低法人税为主要内容的国家垄断资本主义政策, 使日本经济从 1965 年 11 月进入了新一轮经济高涨期, 即形成长达 57 个月的伊奘诺景气, 经济运行重新恢复正轨。

表 1 1960—1970 年日本法人税减免额一览

						亿日元
年份	鼓励储蓄	振兴出口	技术设备现代化	促进企业积累	促进社会开发	合计
1960	510	115	176	190	80	1 071
1962	655	215	130	185	133	1 318
1964	1 207	272	208	187	407	2 281
1966	1 454	271	165	359	492	2 741
1968	1 616	407	317	231	577	3 148
1970	1 860	805	582	251	1 249	4 751

资料来源: 祝淑春. 佐藤内阁的减免法人税政策及其在日本经济高速增长中的作用 [J]. 现代日本经济, 1994 (4)

(三) 经济低速增长期——中曾根内阁的法人税减税政策

由于 1965 年开始佐藤内阁对财政平衡预算原则的破坏, 以及 70 年代两次石油危机对日本经济的打击, 日本政府为了刺激经济增长一度加大扩张性财政政策的实施力度。加之 70 年代以后全球经济普遍萧条以及日本人口老龄化带来的社会保障开支的增大, 日本国债发行规模不断扩大, 财政运转上面临严重危机。20 世纪 80 年代, 日本政府在财政收入高度债务化的压力下不断放出“财政重建”的口号, 但这在当时以直接税为主的税制结构下是很难实现的, 因此必须对税制进行彻底性改革。其“彻底性”表现为变肖普劝告税制以来的“所得税中心主义”为“混合税中心主义”, 即降低直接税比重、增加间接税 (1989 年引入消费税), 进而通过对所得税、消费税、资产税等税基进行适当组合, 实现税制体系的总体平衡。法人税改革方面, 从国内来看, 80 年代日本法人税最高税率为

43.3%, 高于同期其他主要发达资本主义国家。过高的法人税直接对企业的投资活动、资本积累及技术创新动力产生抑制作用, 影响日本经济的增长。从国际来看, 受 70 年代经济滞胀的影响, 80 年代以美国为代表的发达国家普遍推行减税政策以刺激经济 (美国 1986 年税制改革将法人税的最高税率由 46% 降至 34%), 因此, 在税改国际示范效应的影响下, 日本分别于 1987 年 12 月和 1988 年推出减税政策, 法人税率由 42% 下调至 40%, 1990 年再调至 37.5%。

(四) 经济低迷期——1998 年、2003 年税制改革下的法人税改革

20 世纪 90 年代初泡沫经济崩溃以后, 日本经济进入长期低迷阶段, 日本的税制改革也相应地围绕摆脱经济低迷而进行。因此, 从 90 年代开始, 日本税制改革的基本方针指向“长期减税”, 法人税改革基于税收中立原则主要从降低税率和扩大税基两个方面展开。首先, 从税率降低的角度看,

^① 法人的准备金和特种基金是用来应付将来可能发生的损失及费用而按一定标准 (规定) 从法人的当期应税所得中提取并计入当期费用的部分。准备金和特种基金提取后, 若一定期限内未使用或未使用完, 则按规定将其取出重新列入收入。准备金等制度的设定通过支持和鼓励特定法人的有关业务而对其实施准备金优惠来减轻其税收负担、进而引导特定产业的发展。

1990年法人基本税率由40%下调至37.5%，1998年降至34.5%，1999年再降至30%；其次，在扩大税基方面，提出了4点措施^[5]：（1）弱化准备金制度（缩小、废除准备金）；（2）抑制建筑物等固定资产折旧办法的选择；（3）使企业职工报酬支出入亏损金予以扣除正当化；（4）合理化整顿法人税特别优惠措施。

但进入21世纪信息化社会后，日本经济社会矛盾仍在加深。为了强化产业竞争力，增强经济活力，摆脱长期低迷的困境，日本在法人税改革方面逐渐放松扩大税基的理念，2003年的税制改革重点针对促进研究开发、设备投资以及支援中小企业与创业型企业设置减税等税收优惠措施。具体来看，在促进研究开发方面，针对试验研究、官产学合作的共同研究及委托研究创设特别税额扣除制度，并扩充强化中小企业技术基础的税制（对官产学合作的共同研究、委托研究以及强化中小企业技术能力均实施12%的税额扣除率）。在促进设备投资方面，创设“IT投资促进税制”和开发研究用设备的特别折旧制度（购买IT设备实施50%的特别折旧或10%的税额扣除，购买研究开发用的设备实施50%的特别折旧）。此外，2003年的税制改革在法人税方面，对课税客体的存在方式作了大幅调整。首先，受引入国际会计基准的影响，2000年引入“时价法”，对以买卖为目的的有价证券实施时价评估。此后又分别于2001年、2002年引入“企业组织再编税制”和“合并纳税制度”，将企业组织调整纳入法人税改革的框架下，使大型企业团体作为一个整体课税客体进行纳税。再者，在地方税改革上，2004年引入法人事业税的外形标准课税，即除了过去企业所得这一征税标准以外，还要结合企业的注册资本金、业务规模、从业人数等外形标准对企业的纳税能力和收益额进行综合客观判断的基础上征税，使地方法人税负更灵活。从以上内容来看，该时期的法人税改革在创建大量税收优惠措施的同时，还在法人税的构造上作了大范围的制度性变革，法人税的负担水平及负担分配格局随之大幅变化。税率下降使法人税收负担下降，有

利于经济活力的提升，税制构造的创新也使征税格局更加整体化、复杂化，凸显公平性。

（五）民主党政权的法人税改革

2009年，日本经历了其历史上少有的“改朝换代”，民主党自上台伊始便将经济改革放在突出位置，力争在经济景气循环上有所突破。2010年6月内阁府公布的《新成长战略》，将强大的经济、财政、社会保障作为经济改革的目标，与前两个目标直接相关的法人税改革有望在提升企业国际竞争力、吸引外资、扩大投资与就业等方面发挥积极作用。具体来看，民主党在基本继承自民党税改思路的基础上，根据新时期经济发展需要进行了一定创新。但降低法人税率和扩大税基依然是改革的主基调，同时尤其强调了降低作为雇佣主体的中小企业的税率以减轻其税收负担。具体来看，在降低法人税率方面，2011年的税制大纲提出将法人税率由1999年开始的30%降到25.5%（法人实际税率由40.69%降至35.64%），中小法人的法人税率也由18%降至15%；在扩大税基方面，大幅调整租税特别措施，在缩减并废止部分租税特别措施的同时，开创性地针对扩大就业以及环境相关产业发展创设雇佣促进税制、环境相关投资促进税制以及国际战略综合特区的税制措施^①，并提出固定资产折旧速度向西方发达国家看齐以及限制大法人的税额扣除优惠等举措。在福岛核事故发生以后，为了支持福岛地区的经济振兴，税制上也根据“福岛复兴再生特别措置法”，规定了企业在福岛避难解除区域雇佣受灾者的情况下实施税额扣除等优惠。

二、安倍内阁法人税改革的政策考量

2012年末，自民党重拾政权，为了扭转经济长期低迷的窘况、实现“强势的日本经济”目标，安倍内阁将税制改革纳入安倍经济学“第二支箭”（扩张的财政政策）、被定位为释放经济活力的重要抓手。其中法人税改革的方向主要集中在经济景气良性循环的实现、引导新兴产业成长、促进地方经济创新三个方面，具体思路是使法人税减税政策、特

^① 雇佣促进税制：在满足一定的促进劳动者就业的条件下给予的一定的税额扣除；环境相关投资促进税制：对购买有利于削减温室气体排放的新能源设备的企业，3年内实施30%的特别折旧制度（中小企业可以在7%的税额扣除和30%的特别折旧间做选择）；国际战略综合特区的税制措施：在国际战略综合特区内，受特定地方团体制定的企业购买事业用设备给予税额扣除和实行特别折旧制度。

别租税措施与企业的设备投资与研发活动、雇佣政策、海外投资活动、产业发展方向等形成联动, 引导企业行为符合实现国家总体经济增长的目标方向。

(一) 促进经济景气循环的实现

安倍新政权组阁伊始, 促进好的经济景气循环的实现是其经济政策的核心目标, 并从提升企业生产能力和国际竞争力、提高企业主体的消费能力等供需两方面构造法人税改革。

在企业生产活动(供给)方面, 2013年的税改大纲中就重点涉猎了鼓励企业扩大设备投资和研发等租税特别措施: 首先, 为了扩大企业设备投资, 给予企业机械设备购买额30%的特别折旧或3%的税额扣除优惠。其次, 为了鼓励企业的高质量技术研发活动, 将研究开发税制(总额型)的扣除上限, 由研发支出总额的20%提升至30%, 并将特别试验研究费的适用范围扩展到部分“共同研究”领域; 2017年再次将总额型研究开发的税额扣除率调整为研发支出的8%~10%(中小法人12%), 并可根据试验研究费的增减将税额扣除率的范围扩大为6%~14%(中小法人12%~17%), 高水平研究开发的适用期限延长两年; 2018年的税改大纲^[6]中进一步扩大对物联网等最新技术研发投资超过五千万日元以上的企业的减税幅度, 将其税负率降低20%。再者, 在法人税率方面, 由于日本的法人实际税率长期高于其他发达国家, 这不

仅抑制了日本的外资需求, 也造成国内企业税负过重, 因此, 基于提升企业国际竞争力的角度考虑, 安倍内阁在2014年6月公布的《经济财政运营与改革的基本方针2014》^[7]中, 就提出从2015年开始逐渐下调法人实际税率, 并实现“未来几年内将法人实际税率下调至20%~30%区间内”的目标。从2015年开始, 法人税基本税率分阶段逐步下降, 2015年降为23.9%, 2016-2017年降为23.4%, 2018年进一步降为23.2%, 法人税实际税率也在2018年降到29.74%, 实现了30%以内的目标。

此外, 在需求方面, 为了通过法人税改革形成提高企业主体——广大普通职工的工资水平进而提升其消费能力等一系列联动效果, 2013年创建“所得扩大促进税制”, 使企业“工资支出增加额”与“法人税额扣除”相挂钩, 以鼓励企业提高职工的工资待遇。2017年调整后的“所得扩大税制”, 对平均工资支出额比上一年度增加2%(中小法人12%)或比2012年增加10%的企业给予工资支出增加额10%的税额扣除优惠, 2018年进一步将扣除力度增加到15%, 并为了鼓励企业积极对职工进行教育技能培训, 还将教育培训费支出增加额与税额扣除相挂钩(参见表2)。为了促进中小企业提高工资水平, 对工资支出与教育培训支出额较多或被认定为经营能力向上的中小企业给予25%较大额度的税额扣除优惠(参见表3)。

表2 面向大企业工资上涨及设备投资扩大的相关促进税制

条件	税额扣除(上限: 法人税额的20%)
(1) 平均工资支出额比上一年度增加3%以上 (2) 国内设备投资额占折旧费用总额90%以上	满足(1)(2), 扣除工资支出增加总额的15%
(3) 教育训练费用比前期平均教育训练费用增加20%以上	满足(1)-(3), 扣除工资支出增加总额的20%

表3 面向中小企业工资上涨的相关促进税制

条件	税额扣除(上限: 法人税额的20%)
(1) 平均工资支出额比上一年度增加1.5%以上	扣除工资支出增加总额的15%
(2) 平均工资支出额比上一年度增加2.5%以上	
(3) 教育训练费用比前期增加10%以上	满足(2)(3)或(2)(4), 扣除工资支出增加总额的25%
(4) 被证明按照“中小企业经营强化法”认定的相关计划改善了经营能力	

资料来源: 笔者根据日本财务省《2018年税制改革大纲》整理

（二）扶持并引导中小企业、中坚企业与新兴产业发展的特别租税措施

中小企业是雇佣的主体，也是日本国民经济的重要支撑，中小企业的发展直接关系到扩大就业与实现企业结构平衡等方面。在促进中小企业发展方面，2013年提出对经营商业、服务业、农林水产业的中小企业实行设备投资额30%的特别折旧和7%的税额扣除优惠措施；并为了促进中小企业投资能源环境等新兴产业，将中小企业投资“废热发电设备”追加到“环境相关投资促进税制”中给予税制优惠；2017年进一步扩充“中小企业投资促进税制”的适用范围，对生产性向上的设备投资给予即时折旧等优惠措施；2019年提出继续延长中小企业的相关优惠税制，持续为中小企业的发展壮大提供优惠税制支持。此外，在扶持有发展潜力的中坚企业方面，从2017年开始创设面向特定地区中坚企业的“设备投资促进税制”，对中坚企业的设备投资给予一定程度的特别折旧与税额扣除。同时，为了引导新能源、环境领域等新兴产业的发展，2018年提出针对购买高度节能设备和可再生能源发电设备并将其用于国内事业的企业，可分别享受购置成本30%（中小企业也可选择购置成本7%的税额扣除）和20%的特别折旧的税制方案。并对购入保育设备和信息通讯设备的企业分别给予享受3年购置成本12%和30%（购置成本5%的税额扣除）的特别折旧优惠措施。

（三）推进地方创新的实现

为了促进以福岛为首的重点区域提升经济活力，在法人税制优惠措施的设置上，也重点向这些地区倾斜。2013年，为了支援福岛恢复生产，规定在避难解除区域实施“雇佣促进税制”，对增加雇佣受灾者的企业给予一定的税额扣除，增加设备投资也可以同时享受即时折旧或税额扣除优惠。2015年，针对有待扶持的重点地区创建“强化重点地区税制”，对在重点地区购买特定建筑物的企业创设“投资减税”，并扩大其享受雇佣促进税制的税额扣除力度。2016年将税制优惠的范围进一步扩大，规定地方公共团体为支援一定事业发展实施捐赠支出时给予税额扣除，且将在复兴产业集群区购买机械设备实施特别折旧和税额扣除制度的适用期限延长5年。在促进地区雇佣水平上，

2017年对重点地区增加全职工人雇佣数量的企业扩大税额扣除优惠。2018年的税改重点倾向于促进东京圈以外地区企业信息化设备投资的扩大，具体可享受其设备购置成本15%的特别折旧，并延长“强化重点地区税制”的适用期限。基于日本地方政府间财政收入能力差距持续拉大等问题，2019年税改大纲从纠正地方法人课税偏重程度的角度出发，提出构筑地方经济持续发展的地方税体系，并计划于2019年10月1日以后大幅调低法人事业税，新设特别法人事业税与特别法人事业让与税，促进大城市与地方城市之间的财政运行上的相互扶持。

三、日本法人税改革的总体政策取向

法人税改革是政府通过对企业实行现实的物质利益调整，引导企业经济活动的重要财政手段，改革的归属点在于通过调节社会总供需、使经济运行符合国家总体发展目标与方向。从日本漫长的法人税改革历史中可以看出，以减税和结构性税制调整为主要政策取向的法人税改革，大体上与日本长时期经济刺激政策及总体税制结构优化的目标相吻合。其中，法人税减税政策是基于国际减税竞争与国内摆脱经济低迷两方面的压力，而特别租税措施的增设与调整，则期望在引导新兴产业发展、促进产业结构优化等方面发挥积极作用。

（一）法人税减税政策的思路与动机

1. 减税政策的总体思路安排

减税是政府实施扩张的财政政策的重要手段之一，对经济主体的引导作用较为迅速直接。根据2018年日本税制改革大纲^[6]对法人税减税政策方向与思路的界定：减税政策旨在通过降低法人纳税负担促进企业降低生产成本及增加预期收益，进而调动企业的生产积极性。设备投资增加、扩大企业生产规模，使企业更倾向于增加雇佣与扩展国际市场业务。一方面，雇佣的增加与“所得扩大税制”带来的工资上涨又直接牵动失业率的走低与居民消费水平的提升，民众生活水平的提高也为日本少子化等社会问题的解决创造条件，有利于实现经济与社会的良好互动；另一方面，从国际竞争力角度考虑，减税既能提高国内企业出口产品的海外竞争

力, 又有利于防止国内优质企业外流造成的产业空心化危险, 同时为引进外资创造良好的税制环境,

最终致力于实现日本经济良性循环与财税增收的目标 (参见图 1)。

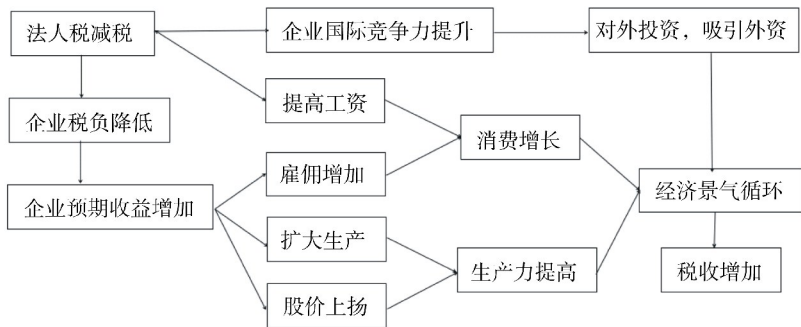


图 1 法人税减税的预期经济效应循环图

资料来源: 笔者根据相关资料制作

2. 减税政策的动机与现状

日本法人税减税政策主要基于来自国内外两方面的动机: 一是通过企业生产经营活动提升日本经济活力, 以摆脱长期经济低迷现状; 二是在国际减税竞争中处于有利位置, 来保障日本企业的国际竞争力的提高。

首先, 从国内来看, 20 世纪 80 年代日本法人税改革更注重税制结构平衡性的把握, 90 年代初泡沫经济崩溃以后日本陷入了长达近三十年的经济低迷期, 尤其随着 21 世纪以后以财政债务为首的结构性的矛盾的加深, 通过税制的结构性调整来摆脱通缩泥潭的改革思路难度加大, 这也为减税政策提供了更大空间。降税方面, 从民主党时期开始, 基于考虑企业因素对经济增长的先导作用, 调低法人税率再次被提上议程。2012 年民主党时期法人税基本税率降至 25.5%, 首次低至 30% 的门槛以下, 中小企业的税负也随之降到 20% 以下; 在安倍执政的 5 年内, 基本税率又连续 3 次下降, 2018 年法人税基本税率降为 23.2%, 反映企业实际税负程度的法人实际税率^①从安倍政权 2012 年末上台时的 37% 降至 2016 年的 29.97%, 2018 年进一步降为 29.74% (参见图 2、3)。尽管从纵向比较来看, 基本税率

一直在下降, 即从 1989 年泡沫经济崩溃到 2018 年为止基本税率共下降了将近 17 个百分点 (参见图 2); 但横向来看, 日本的法人实际税率在 2016 年以前长期高于欧洲及亚洲国家, 近年伴随降税力度的加大, 实际税率有所下降, 与国际实际税率水平的差距缩小 (参见图 3)。

其次, 全球来看, 进入 21 世纪以后, 世界各国经济增长大多呈现出内生增长动力不足, 进而更多寻求外部动力。随着经济全球化空前发展, 各国为了吸引外资, 促进本国就业与 GDP 增长, 国际性税率下降的竞争加大。美国税改将联邦企业所得税税率由 35% 下调至 21%, 法国也计划到 2022 年将所有企业的所得税税率由 33.33% 分阶段下调至 25%, 英国的企业所得税税率过去十年共下降了 11 个百分点降到 19%, 且考虑到“脱欧”对外资的影响, 计划到 2020 年进一步降到 17%^[8]。近年来, 反映实际企业纳税负担的日本法人实际税率从 2013 年以后尽管有很大程度下降, 但基本仍高于世界主要发达与发展中国家, 仅低于法国, 与德国基本持平 (参见图 3)。企业法人税负担的国际差距将促使企业与劳动者向低税负的国家转移, 与国际比较, 日本法人税减税仍留有较大空间。

① 法人实际税率: 将企业缴纳的法人税、法人住民税及法人事业税加到一起, 并考虑将一部分算入亏损金予以扣除后, 计算得出的税率。相比法人基本税率, 实际税率更能反映企业的实际税负状况。

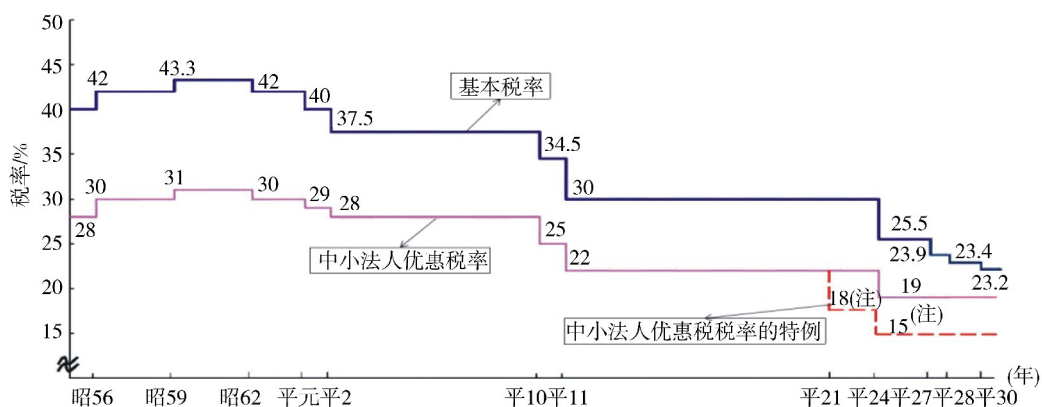


图2 日本法人税基本税率的推移

资料来源：日本財務省「法人税率の推移」, https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c01.htm

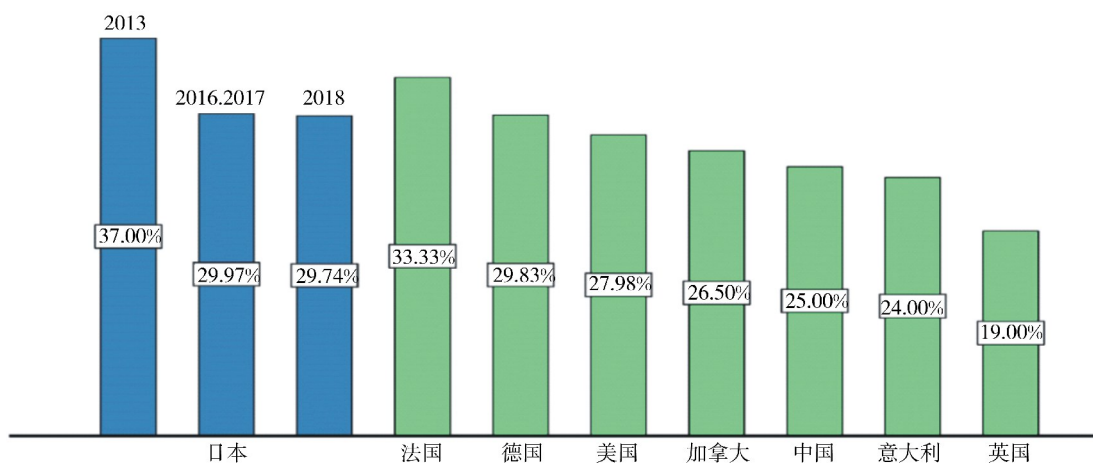


图3 法人实际税率的国际比较

资料来源：日本財務省「法人実効税率の国際比較」, https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c01.htm

(二) 结构性税制调整的政策取向

法人税改方面，除了长期实施减税的扩张政策以外，更对法人税制结构方面作了大幅调整，主要表现在法人税基的扩大和税收优惠措施的调整。前者是为弥补税率降低带来的政府税收缺口，后者则重点指向特定新兴产业的投资效应以及劳动力需求效应的扩大。

首先，在扩大法人税税基方面，战后日本历届政府都根据税收中立原则，在实施减税政策的同

时，相应地提出了一系列扩大税基的税收弥补措施。近些年，在民主党与安倍政权加大法人税率降低的频率与力度下，扩大税基的重要性凸显，具有代表性的是2015年税改方案中提出的针对大企业扩大税基：收紧“股利不计入纳税收入制度”^①和“亏损金结转扣除制度”^②，并扩大法人事业税的外形标准课税等。两项制度的收紧除了直接导致大企业当期应税所得增加以外，还会造成对法人部分股票投资收入的重复课税，抑制企业风险投资的扩大；

① 股利不计入纳税收入制度：企业的股利收入不算入纳税收入予以法人税额结算的制度。2015年改革前，持股25%以上的企业股利收入全部不计入纳税收入、持股不满25%的企业则股利的50%不计入纳税收入。改革后针对后者上调持股比重条件。该制度设定的本意是防止针对投资者股票投资收益的重复课税，改正后则对法人部分收入的重复课税予以肯定。

② 亏损金结转扣除制度：当期亏损结转到下一期（几期）以盈亏相抵、减小纳税负担。2015年改革后，将可抵亏损金的份额由下期收入的80%降至50%。

扩大外形标准课税^①只是缩减法人事业税中对企业利润所得部分的征税、相应地扩大对附加价值部分(外形标准课税之一)的征税, 即仅是法人事业税内

部账目间的转入转出(参见图4), 对企业整体事业税负担的影响极小^[9,10]。但由于考虑到除课税所得以外的其他条件, 使得地方法人税制更具灵活性。

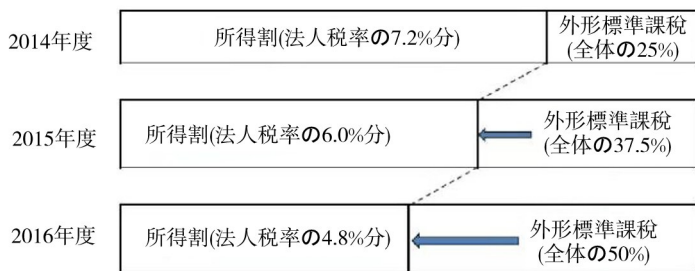


图4 法人事业税外形标准课税的扩大

资料来源: 鈴木将寛、「法人税改革の評価と今後の課題」、みずほ総合研究所。https://www.mizuho-ri.co.jp/publication/research/pdf/insight/pl150122.pdf

其次, 在税收优惠措施方面, 特别租税措施的设置有助于引导重点新兴产业的发展, 以实现产业结构的优化。例如, 2018年税制大纲中明确对投资高度节能设备、可再生能源发电设备、信息通讯设备及保育设备等给予税额扣除或特别折旧的优惠措施, 以带动相关产业的联动发展。由于日本已经处于后工业化阶段, 传统产业发展相当成熟且近年来凸显动力不足。在经济长期处于低迷状态下, 针对特定产业的特别租税措施将在不同产业间形成差别税负, 进而影响社会资本投向处在产业链高端的高利润新兴产业, 促进产业结构的优化升级, 这也是日本摆脱长期低迷阴影的重要突破口。同时, 特别租税措施直接表明了产业发展上国家政策扶持的方向与重点, 进而会引导社会预期倾向于投资重点产业。此外, 使企业工资支出与教育培训费增加额与税额扣除优惠相挂钩的措施, 既会提升企业的劳动力需求, 借助技能培训使劳动力质量提升, 也利于企业的长远发展。

企业生产积极性和扩大雇佣, 并通过一系列与促进新兴产业发展及提高工资的特别租税措施, 以带动社会总生产能力和民众消费需求, 最终实现良性的经济循环, 达到经济景气的目标。但从实际操作来看, 主要面临三个制约因素: 一是日本长期面临的财政困境。根据财务省测算, 法人税基本税率每下调1%, 国家将减少4700亿日元的财政税收^[11]。可见减税直接与财政重建目标相制约, 而财政问题更是其实现扩军目标的重要阻力。此外, 减税带来的经济效应真正作用到实体经济需要一定的甚至更长的时间过程, 且企业是否“买单”尚不能预期。

二是扩大税基对减税的抵消作用。从时间范围来看, 税基扩大稍早于税率降低, 初期会对国家税收产生一定的增税效果, 但也会一定程度上抑制投资需求。从长期来看, 扩大税基与减税几乎同时进行, “一增一减”的抵消作用明显。根据日本财务省对减税与各种税制优惠政策预期效果的测算, 2015、2018两次税改带来的国税增减变化的综合效果均为负值, 即最终会导致国税收入的减少(参见表4); 此外, 2012年末安倍政权成立后, 前期在采取了大量扩大税基措施的同时, 后期又为了鼓励设备投资与工资上涨调整并新设了特别租税措施, 税基“先增后减”也可能对日本企业的发展战略造成一定程度的混乱; 再者, 法人事业税外形课

四、日本法人税改革的评价与启示

(一) 减税与“扩大税基”矛盾中难执行, 加剧财政压力

日本政府减税的思路是通过降低企业税负提升

① 2004年创设外形课税标准时的课税对象为注册资本金在1亿日元以上的企业, 2015年税改方案提出扩大外形标准课税的对象范围, 并给予中小企业一定程度的优待。

税标准的增设与对象范围的扩大,使得低利润企业甚至亏损企业也要相应负担外形课税标准部分的税负,造成其法人税额支出的增加。相反,高利润企业将直接从因所得课税部分的缩小带来的税额减少

中获利。据财务省测算,通过外形标准课税的扩大,亏损大企业与中坚企业将分别带来5500万及300万日元的增税,盈利大企业与中坚企业将分别带来1900万及200万日元的减税^[10]。

表4 2015、2018年法人税制改正带来的国税收入增减额预测

		亿日元	
2015年法人税改正事项		初年度	普通年度
(1) 降低法人税率		-4 570	6 690
(2) 扩充“所得扩大促进税制”		—	-340
(3) 扩充研究开发税制(总额型)中的特别试验研究费扣除		-230	-300
(4) 收缩“亏损金结转扣除制度”		+1 630	+3 970
(5) 收缩“股利不计入纳税收入制度”		+710	+920
(6) 调整特别租税措施		+1 410	+1 790
(7) 创设“重点地区强化税制”		-20	-100
总计		-1 070	-750
2018年法人税改正事项		初年度	普通年度
(1) 促进工资上涨和投资扩大的相关税制安排		-1 290	-1 610
(2) 创设促进信息合作投资等相关税制		-120	-130
(3) 调整“所得扩大促进税制”		+1 390	+1 740
(4) 调整其他特别租税措施		-10	-10
总计		-30	-10

资料来源:日本財務省資料「平成30年度の税制改正(内国税関係)による増減収見込額」, https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/30taikou_08.htm#san01

注:括弧中对应2015—2017财年度期间的年份,“+3970”对应2017财年度以后的年份

三是近年来在消费税提高的情况下降低法人税率,以及相应的扩大税基措施,将更倾向于造成日本企业内部的分化,盈利的大企业与中坚企业更能得到法人税改革的好处,而亏损企业则会承担更多的税负,经营发展更加艰难,不利于经济社会的稳定。战后日本政坛动荡变幻,经济政策的制定多成为政党间权力角逐的工具。减税等税改方案不免有迎合民众期望的嫌疑而缺乏严密的理论体系,更为未来的财政问题的解决埋下隐患。

(二) 企业响应税改方案的积极性不高,多持观望态度

由于日本近年来税改大纲重点调整税制优惠措施使企业工资支出增加额、设备投资增加额直接与企业所能享受的税额扣除优惠相挂钩,以拉动企业

涨工资和扩大设备投资的意愿,这也是决定安倍经济学成败的重要支点之一。但从大纲出台后企业的实施意愿来看,并不十分理想。根据日本帝国数据银行2018年初针对全国范围内的企业进行的“法人税改革意愿调查”报告:在所有接受调查的企业当中,愿意实施涨工资的企业仅占三成,同时愿意扩大设备投资的企业仅占二成;半数以上的企业对涨工资持观望态度,而设备投资的动力则更加不足,无扩大投资意愿的企业甚至超过有意愿的企业^[12]。由此可见,法人税改革对企业行为的引导作用面临诸多不确定性,很难达到税改的政策初衷。此外,多数企业对法人税改革能否对日本经济总体发展产生正面效应持不确定态度,对国家经济的总体发展以及自身在国家经济发展中的作用认识

不足,这也将很大程度上阻碍法人税改革的预期效果。

从劳动力需求角度来看,从2014年开始,日本劳动力市场总体处于供不应求状态,2018年全年的有效求人倍率约为1.61,同比增长了0.11个百分点^[13]。此外,从劳动力供需的内部结构来看,非正式职工(兼职)的有效求人倍率比正式职工高出0.3个百分点以上^[14,15],即主要是企业对非正式职工需求的增加,使得总体工资在近两年里得以上涨,未来提高工资的余地有限;再从促进投资角度来看,企业设备投资活动从根本上主要受到经济周期波动、景气预期等因素影响,企业设备更新主要取决于预期经济是否景气、市场需求是否扩大。但受国内市场长期低迷以及国际市场、美国加息及新兴国家经济政策不确定性的影响,日本企业界正处于观望状态。2016年安倍与日本经团联就企业扩大设备投资问题展开了谈判,指出如果企业不在扩大设备投资上提出较高目标,在全面启动的税制改革讨论中,就无法得出一个经济界所期望的税改方案。虽然日本政府最后承诺提前推动法人税减税,力争摆脱通货紧缩的政府与“不买单”的企业之间的合作关系得到了维持,但通过政府强制干预推动企业界行动的扭曲型改革路径、以及基于实际效果不确定的目标展开税改讨论,有可能为今后的改革留下祸根。

(三) 受全球税改示范效应影响大,减税的国际竞争激烈

从全球范围来看,各国都怀有通过降税来吸引外资的目的,税制改革领域的国际竞争愈发激烈。欧洲各国降低法人税的倾向明显,尤其德国从2008年至今,公司所得税累计下降超过10%。一国降税所造成的其他国家的“跟风效应”最终会削减所有减税国吸引外资的效果,加剧经济刺激政策效果的不确定性。再者,从降税对吸引外资的效果上讲,如果法人税率降低至世界主要国家的大体平均水平,并不一定能使企业在国际竞争力上取胜。因为海外企业在选择海外投资国时多数是“消费市场导向型”,即在海外投资生产的产品也在生产地进行“消化”。但日本多年的通货紧缩、消费低迷的状况,将是法人税降低后阻碍外资引进的重要阻碍。

(四) 结论与启示

法人税改革作为日本政府财政政策的重要支点,从二战后开始至今,大体呈现出与日本各阶段经济发展需要相适应的特点:内容上以降税减负为主线,辅以结构性税制调整与税收优惠政策。从改革的效果来看,减税与税制结构调整互有冲突,综合效果有待观察,同时受财政压力和消费税提高的影响,减税政策的持续性令人担忧;此外,由于企业行为受多重因素影响,法人税改革能否成为影响企业行为的敲门砖尚无定论。总的来看,尽管日本法人税改革的预期经济效果不佳,但至少起到了向市场释放宽松经济政策的信号,为提升经济活力营造了良好的政策环境。此外,与美国当期特朗普税改相比,日本税改的外溢影响相对较小,但预计短期内也会引起小幅度国际资本的流入与资本升值,长期受减税的国际竞争影响,效果仍将减弱^[16]。

从税制改革的国际借鉴角度来看,日本的法人税改革对中国的企业所得税改革有一定的借鉴意义:

第一,在适当放开以“降税减负”为主要思路的企业所得税改革的同时,也要处理好减税与政府财政之间的关系。长期以来,尤其2008年金融风暴以后,中国政府为打造与中国特色市场经济体制相适应的灵活有力的宏观调控机制,在税改方面的探索主要集中于税制结构上的综合性全面改革,并未单纯锁定在“经济增长”这一单一变量上。但随着国际减税竞争加大,中国在努力促成调整直接税与间接税比重的同时,也应适当放开减税步伐,这对于新常态下的中国提升企业的国际竞争力、释放市场活力至关重要。此外,减税政策对政府财政状况的作用效果不容忽视,日本减税政策造成政府财政压力加大等一系列负面影响,值得我们吸取教训。

第二,侧重税改对需求侧经济主体的联动效果,兼具针对性与灵活性。日本民主党与安倍政权在法人税改革领域的创新之举是分别设立了“雇用促进税制”与“所得扩大税制”,其思路是将税制与劳动力就业及工资上涨相挂钩以促进刺激消费需求。此外安倍内阁在所得扩大税制的基础上还将企业员工培训支出与其享受的税收减免相连以提高劳动力素质。目前中国的企业所得税的税收优惠制度均从提供优质社会供给角度在促进企业设备投资、

研究开发、新兴产业与中小企业发展、落后地区企业发展方面设置了相应的税制优惠安排,针对需求侧的优惠税制安排有所欠缺。故在当下中国新常态下的经济增速换挡期,使企业所得税改革兼顾需求侧劳动力市场活力与国民消费需求的创造,将更符合当下经济形势的需要。

【参 考 文 献】

- [1]日本財務省.平成31年度税制改革の大綱[DB/OL]. [2019-02-18].https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/20181221taikou.pdf.
- [2]财政部税收制度国际比较课题组.日本税制[M].北京:中国财政经济出版社,2000:1-243.
- [3]加藤睦夫.日本の税制歴史・理論・改革[M].東京:大月書店,1989:1-281.
- [4]祝淑春.佐藤内閣の減免法人税政策及其在日本经济高速增长中的作用[J].现代日本经济,1994(4):16-19.
- [5]孙雅娜.日本的法人税改革及对企业税负的影响[J].日本问题研究,2010(3):20-24.
- [6]日本財務省.平成30年度税制改革の大綱[EB/OL]. [2018-02-07].https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/20171222taikou.pdf.
- [7]内閣府.経済財政運営と改革の基本方針2014について[EB/OL]. [2018-03-07].<https://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/kaigi/cabinet/2014/decision0624.html>.
- [8]日本経済新聞.法人税の実効税率とは外資誘致へ各国が引き下げ[EB/OL]. [2019-02-08].<https://www.nikkei.com/article/DGXMZO24207930T01C17A2NN1000/>.
- [9]鈴木将覚.法人税改革の内容とその評価—2015年度税制改正における企業の税負担軽減は限定的[R].みずほ総合研究所政策調査部,2014:7-8.
- [10]鈴木将覚.法人税改革の評価と今後の課題[R].みずほ総合研究所,2015:1-10..
- [11]加藤慶一.法人税をめぐる最近の議論—税率引下げと代替財源を中心に—[R].国立国会図書館調査及び立法考査局,2015:31-47.
- [12]株式会社帝国データバンク.法人税改革に対する企業の意識調査[EB/OL]. [2019-02-17].<https://www.tdb.co.jp/report/watching/press/pdf/p180104.pdf>.
- [13]厚生労働省.一般職業紹介状況(平成30年12月分及び平成30年分)について[EB/OL]. [2019-03-20].https://www.mhlw.go.jp/stf/houdou/0000192005_00001.html.
- [14]厚生労働省.一般職業紹介状況[実数](パート)[EB/OL]. [2019-03-20].<https://www.mhlw.go.jp/content/11602000/G10-3012.pdf>.
- [15]厚生労働省.一般職業紹介状況[実数](除パート)[EB/OL]. [2019-03-20].<https://www.mhlw.go.jp/content/11602000/G09-3012.pdf>.
- [16]李超民,胡怡建.特朗普税制改革取向及其影响[J].税务研究,2017(1):42-46.

[责任编辑 李 颖]

An Analysis of Corporate Tax Reform and Economic Effects in Japan

LI Xiao-le¹, ZHANG Ji-feng²

(1. Graduate School, Chinese Academy of Social Sciences, Beijing, 102488, China;

2. Institute of Japanese Studies, Chinese Academy of Social Sciences, Beijing, 100007, China)

Abstract: Influenced by Japan's eagerness to get rid of the deflation quagmire, the goal of reestablishing a strong Japanese economy and the global demonstration effect of the new round of tax reform under the Trump administration in the United States, the Abe regime launched a new round of corporate tax reform with the main content of reducing corporate tax rate and adjusting and expanding tax base. Based on a systematic review of the history of Japanese corporate tax reform after World War II, this article focuses on analyzing the current Abe regime's corporate tax reform policy orientation and economic effects. It also attempts to make an objective analysis and evaluation of the expected effects of tax reform, taking account of a series of Japanese long-term economic problems. Finally, based on China's national conditions, it puts forward some relevant policy recommendations for China's corporate tax reform.

Key words: corporate tax reform; abenomics; tax incentive; economic effect