



中国经济文库

理论经济学精品系列（二）

中西方税收制度 理论与实践比较

Comparison of Theory and Practice of Tax System
between China and Western Countries

孙世强 尤绪超◎著



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE



中国经济文库

理论经济学精品系列（二）

中西方税收制度 理论与实践比较

Comparison of Tax
System between
China and Western

Comparison of Tax System between

孙世强 尤绪超◎著



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

北京

图书在版编目 (CIP) 数据

中西方税收制度理论与实践比较 / 孙世强, 尤绪超著. —北京:

中国经济出版社, 2017. 5

ISBN 978 - 7 - 5136 - 4516 - 4

I. ①中… II. ①孙… ②尤 III. ①税收制度 - 对比研究 -

中国、西方国家 IV. ①F811. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 300554 号

责任编辑 赵静宜

责任审读 贺 静

责任印制 巢新强

封面设计 华子图文

出版发行 中国经济出版社

印刷者 北京柏力行彩印有限公司

经销者 各地新华书店

开 本 710mm × 1000mm 1/16

印 张 19. 25

字 数 279 千字

版 次 2017 年 5 月第 1 版

印 次 2017 年 5 月第 1 次

定 价 68. 00 元

广告经营许可证 京西工商广字第 8179 号

中国经济出版社 网址 www.economyph.com 社址 北京市西城区百万庄北街 3 号 邮编 100037

本版图书如存在印装质量问题, 请与本社发行中心联系调换 (联系电话: 010 - 68330607)

版权所有 盗版必究 (举报电话: 010 - 68355416 010 - 68319282)

国家版权局反盗版举报中心 (举报电话: 12390)

服务热线: 010 - 88386794

前 言

比较出智慧。随着中国税收制度改革的不断深化，以分税制为基础的税收制度科学化为目的的制度设计越来越迫切。这一目的的实现，要求税制改革不仅要体现中国特色的社会主义社会的内在要求，借鉴国际成功经验，总结世界各国失败教训不能不说是科学化的必要举措。中国税制改革应传承中国历史和世界历史的优秀文化，我们发展和创新中国特色的税收制度，最大能力地沐浴和享受人类璀璨文化对现代人的恩赐是必要的。越认真体会这些优秀文化，人类对中国税收制度的创新就越有根基和内涵。中西方税收制度理论与实践比较得越深邃，给人类的启迪也就会越高远和智慧。

本书著者多年都从事税收理论与实践的教学与研究工作。在教学中，每一次对硕士研究生或博士研究生授课，中西方税收理论与实践比较内容欠缺的想法就多一次，补充和完善该项内容的想法也就越迫切。因为这些内容恰恰是财政专业和税收专业研究生必须知晓的，对财政及税收系统人员，尤其是系统领导更是必要，因为这些领导可能左右着财政制度与税收制度的顶层设计。作为长期从事该项内容教学与研究的“财政人”或“税收人”，这项内容的缺失，我们有愧，因为我们没有担当起作为教育者或研究者应有的责任。知彼知己，制度设计方能科学。作为第一著者的我，是国家教指委财政学教指委委员和中国税收学会理事，应该担起中西方税收理论与实践比较工作的重任，有义务为充实教学内容，完善学科体系，为提升研究生培养质量和教育水平，为中国税收制度改革创新尽些微薄之力。

本书是在多年为财政专业和税收专业研究生授课内容的基础上，不断充实完善而成的。为最大程度地提升内容的全面性、真实性和准确性，



我们比较了 16 个国家的税收制度理论与实践，但包括发达国家和发展中国家，列入本书比较的只有 11 个，尚有 5 个国家的资料有待于进一步完善，会在本书修订后再版中加入。为保证质量，我们广泛搜集翻译相关资料，同时还直接到该国的相关网站找寻、翻译并综合相关信息，力求将该国税收制度理论与实践的最新内容与中国的相关内容对比。我们还直接到国外实地调研，其中，作为第一著者的我在 2015 年 6 月和 2016 年 8 月先后到日本京都大学、京都市左京区市役所、右京区市役所、青森县市役所和日本庆应义塾大学、东京大学和早稻田大学实地调研。尤绪超博士在美国加州州立理工大学访学期间，对美国税制和加拿大税制也进行了广泛深入的研究。另外，暨南大学财政系研究生李迅、河南大学财政系研究生时玉婷、雷铭、刘怡琳、施雨竹、丁恩超、朱文华等都为本书资料查询、翻译、校对等工作投入了大量的精力。

我们力求在税制结构、税制主体特征、税收制度要素、税收成本、税收负担、税收管理绩效、税收信息化程度、税收社会功能等理论与实践层面进行比较，在此基础上总结原因，最后得出启示。这种研究思路不容置疑，但我们自己还觉得有欠缺，一是比较的内容有待于进一步深入、细化。因为越细越能触及本质，原因分析及启示的信度及效度就会越强。二是个别国家的最近年限的，如 2016 年的最新资料，确实不公开，致使比较的时效性有些欠缺。在各个国家税收制度都在不断变革的今天，能够及时动态反映其变化是至关重要的。这些也只能在修订再版中进行补充完善了。

本书出版是我们多年的愿望，从准备到出版，历时 3 年，尽管存在这样或那样的困难，尽管存在这样或那样的不足，但对该领域内容不足的填补，一直想为教育事业尽些社会责任的初衷总算实现了。我们知道，到现在为止的所有工作，仅仅是迈出了一小步，因为将来动态补充、完善及不断扩大所对应的深挖税收制度理论与实践比较工作还很繁重。只有勇于并高质量地担起这份工作，才能为中国税收制度理论与实践改革，包括对中央与地方税收制度理论框架完善提供借鉴，才能为指导中国的税收改革实践提供参考，才能不断更新研究生教学内容，增进教学的时

效性。也只有这样，该书的学术价值和理论意义，经济价值和实践意义才能彰显。本杰明·富兰克林说过：“在这个世界上，任何人都逃脱不掉死亡和税”。研究税收制度，尤其是在比较基础上研究税收制度，无论对国家，还是对个人，都是十分重要的。

诚恳希望并要求同仁提出宝贵意见！

孙世强

2016年12月2日星期五

前言 / 1

第一章 中德税收制度理论与实践比较	001
一、德国税收制度结构及主要税种	003
二、中德税收制度比较	011
三、德国税收制度的启示	018
第二章 中俄税收制度理论与实践比较	022
一、俄罗斯税收制度特点及主体税种介绍	023
二、中俄税制差异比较	032
三、中俄税制差异原因分析	043
四、俄罗斯税收制度对我国税制建设的启示	045
第三章 中英税收制度理论与实践比较	048
一、英国的税收制度现状	049
二、中国与英国税收制度差异	059
三、英国税收制度对中国的启示	062
第四章 中澳税制理论与实践比较	065
一、澳大利亚现行税收制度	066
二、澳大利亚税种介绍	067



三、中澳税收制度比较	072
四、对中国的启示	087
第五章 中美税收制度理论与实践比较	090
一、美国税制发展背景	090
二、美国税收制度主要特点	091
三、美国税收制度演化趋势	093
四、主体税种介绍	095
五、中美税收制度差异比较	109
六、中美税收制度差异的原因分析	116
七、美国税收制度对我国的启示	123
第六章 中日税收理论与实践比较	128
一、日本税收制度现状简要介绍	129
二、中日税收制度比较	137
三、日本税收制度对中国的启示	152
第七章 中法税制理论与实践比较	154
一、法国税收制度特点	155
二、法国的主要税种介绍	159
三、中法税制比较	172
四、文化因素是中法税收制度差异形成的关键要素	177
五、法国税收制度对国家的启示	179
第八章 中韩税收制度理论与实践的比较	182
一、韩国税收制度特点	182
二、韩国主体税种	183
三、中韩税收制度差异分析	200
四、对中国税收制度改革的启示	208

第九章 中加税收制度理论与实践比较	210
一、加拿大税收制度特点	211
二、加拿大主要税种	213
三、中加税收制度比较	224
四、加拿大税收制度对中国的启示	232
第十章 中新税收制度理论与实践比较	237
一、新加坡主体税种介绍	238
二、中新税收制度比较	249
三、新加坡税收制度对中国的启示	257
第十一章 中印税制理论与实践比较	260
一、印度税收制度的主要特点	261
二、印度主体税种介绍	264
三、中印税收制度比较	273
四、印度税收制度对中国的启示	281
重要术语索引表 /	284
参考文献 /	288

第一章

中德税收制度理论与实践比较

德国位于欧洲西部，是一个联邦议会共和制国家。人口约 0.8 亿，是欧盟人口最多的国家之一。德国属于资源较为匮乏的国家，除煤和盐的储量丰富之外，矿物原料、天然气、石油则主要依赖进口。德国是欧盟和北约连接中欧和西欧的桥梁，在欧洲与全球关系中发挥着重要作用。

德国国家政体为议会共和制，联邦总统为国家元首。联邦政府由联邦总理和联邦部长等若干人组成，联邦总理为政府首脑，议会由联邦议院和联邦参议院组成。《德意志联邦共和国基本法》规定德国是联邦制国家，规定外交、国防、货币、海关、航空、邮电属联邦管辖。联邦议院行使立法权，监督法律的执行，并负责选举联邦总理、联邦总统和监督联邦政府的工作等。联邦议院选举通常每四年举行一次，在选举中获胜的政党或政党联盟拥有组阁权。在选举方面，德国实行两票制选举制度：凡年满 18 周岁的具有德国国籍的公民都有选举权，每位选民拥有两张选票。第一票用于选出选民所在选区的议员候选人，第二票则用于选举政党。

德国是世界经济大国之一。工业较为发达。工业以重工业为主，汽车、机械制造、化工、电气等占全部工业产值的 40% 以上，德国的食品、纺织与服装、钢铁加工产业也是解决就业的重要支柱。德国农业发达，



农业用地约占德国国土面积的一半。德国自产的产品可满足本国需要的80%，其不足部分主要靠进口。德国是啤酒生产大国，其啤酒产量居世界前列。近些年德国内需不旺，经济增长主要依赖出口拉动。为了刺激国内消费，德国政府也在不断地减少居民的赋税负担。

与其他国家相比较，德国财政收入中社会保障基金占的比重高于英、美、日等国，但低于丹麦、芬兰、瑞典等北欧国家。税收是德国财政收入的主要来源，德国现有34个税种，按收入归属划分为共享税、联邦税、州税、地方税四类，除此之外，德国还有教会税，征收的税款专用于教会。税收占财政收入的比重达到90%以上。

德国的社会福利水平较高。就教育而言，德国拥有良好的教育制度。德国实行的是义务教育制度，基本做到了中学毕业前全部免费上学，有的大学也免费，如法律专业为6年制，学费全由国家承担。德国更注重德育。德国各州的学校法中关于德育的规定，都将遵守行为规范，做到公正、诚实，对国家和社会负责，具有群体精神，承认并且运用自由和民主的基本条例，履行国家公民的权利和义务等列为重点，要求孩子们具有诚实、勤奋、秩序、公正、正直、团结、容忍、认真等品格，这些后天的塑造使德国人形成了民族整体上严谨、认真、守法的性格，从而在一定程度上有利于抑制腐败思想的滋长，而且这种教育也有助于培养未成年人今后自觉远离腐败、自觉抵制腐败。

德国的主要宗教信仰是基督教。全国大约有5500多万人信奉两个教派中的一个，其中约2760万人信福音新教，2750万人信罗马天主教，还有一小部分人属于其他的基督教团体。国家对教会没有行政监督作用，国家对宗教信仰持一种中立态度。教会具有独立的公法团体的地位，可以说是另一种形式的政党，是一支重要的政治力量。教会的社会福利和慈善活动是公众生活的一个重要组成部分。在医院、养老院和护理院工作、在生活各领域的咨询和照管以及学校和培训等方面的事业是不可替代的。德国社会的宗教气氛浓重，单纯的全国性的宗教节日就有13个，如三圣节、狂欢节、复活节、圣体节、圣诞节等，每逢这些节日，全国都要放假，由此可见，宗教对国家及社会的影响是相当大的。

一、德国税收制度结构及主要税种

（一）德国税收制度结构

德国是以直接税为主的国家，实行包含共享税在内的联邦、州、地方三级征税制度。

共享税税种主要包括增值税、工资税、个人所得税、公司所得税等。

联邦专享税包括关税、消费税（石油税、咖啡税、盐税、香槟酒税）、保险税、团结附加税等。

州专享税包括土地购置税、遗产（赠与）税、机动车税、啤酒税、赌场税、火灾防护税等。

地方专享税包括工商税、土地税、娱乐税、饮料税、养狗税、猎钓税、赛马税等。

（二）主体税种

1. 公司所得税

自2001年1月1日起，德国开始采用古典公司所得税制。在新的古典公司所得税制下，对公司的利润征收公司所得税，现行税率比改革前要低；对个人股东的股息所得征收个人所得税，且不再就这部分所得在公司层次已经缴纳的公司所得税进行归集抵免。为了消除双重征收，对个人股东的股息减半征收个人所得税。而对于公司股东，无论是居民公司还是非居民公司，都不就公司股东所获得的股息征税。公司须就分配的利润预提所得税，居民股东缴纳的预提税可在其缴纳公司所得税或个人所得税时完全抵免。此外，德国还对公司所得税的应纳税额额外征收税率为5.5%的团结附加税。

（1）纳税人。德国公司所得税的纳税人包括居民公司（居民有限责任公司和居民无限责任公司）和非居民公司。居民公司指法律注册地或实际管理机构在德国境内的公司。非居民公司指公司不在德国境内、管



理机构也不在德国境内的公司。居民公司应就其来源于德国境内、境外的全部所得纳税，非居民公司只就其来源于德国境内的所得纳税。

(2) 征税对象。自 2001 年 1 月 1 日起，德国实行改革后的公司所得税法。按照新税法，德国公司应当就公司经营所得、财产所得和资本利得缴纳所得税。

居民公司的征税对象是来源于德国境内、境外的所有经营所得，具体包括利润、利息、股息、分支机构和投资分红等的经营所得、资本利得等。非居民公司则仅就其来源于德国境内的全部所得纳税。具体还有诸多规定：

德国居民公司取得的来自国外分支机构的股息、红利，应当并入应纳税所得一并征收公司所得税和团结附加税。如果该公司不需要缴纳团结附加税，则其取得的国外公司的利润也不需要缴纳团结附加税。

德国居民公司作为股东所取得的股息免征公司所得税。来源于国内其他公司的已分配股息，其相关成本允许完全扣除，但不得在收到股息的同一财政年度扣除。来源于外国公司的已分配股息，不管其实际成本是否发生或者成本是否已经扣除，均按照收到的外国股息的 5% 纳税。

持有国内和外国公司股份的所得，只要持股期限超过 1 年，就可以免征资本利得税。转让持股时间不满 1 年的股份所实现的资本利得，必须全部纳税。如果该股份在转让以前的持股期限在 1 年以上，那么股份转让发生的资本损失将不允许扣除。

外国公司设在德国的分支机构所得应当缴纳所得税，适用税率比照德国居民公司适用的税率执行。

负有无限责任的德国公司出售各种商品获得的利润应当按照正常税率纳税。但是，如果无限责任公司出售其在一家外国公司中至少 10% 的股份，只要该外国公司的股息按照税收协定在德国应当是免税的，则出售该股份所得的部分也免税。

有限责任外国公司在本国与德国没有签订避免双重征税协定、拥有德国公司股份不超过 25% 的情况下，应当就其出售德国公司中的股份所取得的所得缴纳公司所得税。视同德国居民公司的外国公司或者按照商

业法典应当保存账簿的其他法人处理不动产或者其他权利等所取得的所得也要缴纳公司所得税。

近年来德国政府对海外并购资金、风险投资和对冲基金的警惕性越来越高,在税制改革中采取了各种措施来加强对德国本土企业,特别是中小企业的保护力度。

(3) 税率。德国现行的公司所得税的税率从2008年1月1日开始,无论是保留利润还是分配利润,税率均为15%,加上对应纳公司所得税额征收的5.5%的团结附加税,公司所得税的实际税率为15.83%。

股息以及其他分配利润的预提税税率为20%,加上5.5%的团结附加税,实际税率为21.1%。居民公司股东就分得的股息所缴纳的预提税可在其缴纳公司所得税时予以完全抵扣。

对不可转换债券、分红债券、参与贷款的利息,以有隐匿合伙人的收入征收税率为25%的预得所得税,加上5.5%的团结附加税,实际税率为26.38%。银行支付的利息以及某些支付给居民的债券利息的预提税税率为30%,加上5.5%的团结附加税,实际税率为31.65%。不通过金融机构的贷款利息,则要征收35%的预得税税率,加上5.5%的团结附加税,实际税率为36.93%。对利息征收的预提税都可以在缴纳公司所得税时予以抵扣。

(4) 应纳税所得额和应纳税额的计算。德国公司所得税采用历年制,公司所得税按照公司每一年度的净所得额乘以适用税率计算。应纳税所得额按照财务制度和税法规定的项目加总,是所有经营所得与资本利得之和。资本利得是指资产销售价格与未折旧的原始成本之间的差额。应纳税所得额的计算:

应纳税额 = 应纳税所得额 (包括应纳税资本利得额) × 适用税率

2. 个人所得税

(1) 纳税人。德国的个人所得税纳税人为居民个人和非居民个人。在德国有永久性住所或者在一个公历年度内在德国至少连续居住6个月的个人被视为居民个人。居民个人需就其来源于德国境内、境外的全部所得纳税。非居民个人只就其来源于德国境内的所得纳税。



对合伙制企业不征收公司所得税，而是对合伙人在分得利润时征收个人所得税。

(2) 征税对象。在德国境内，凡是个人取得的工资和薪金所得、劳务报酬、津贴、资本利得、经营所得、专业利得、雇佣所得、租赁所得、股权转让所得、特许权使用费所得等，均应当缴纳个人所得税。某些非经常性、小额所得无须纳税，如职员年度郊游等补贴、对德国职员的再就业补偿费等。具体有以下 7 种所得的，要缴纳个人所得税：农林业所得；工商业所得；自由职业者劳务所得；雇员收入；资本投资所得（如利息和股息所得）；不动产或者其他有形财产的出租收入和特许权使用费；其他所得（如：退休金收入）。

(3) 税率。德国的个人所得税采取超额累进税率，并且根据单身和已婚纳税人的不同，采用不同的税率^①，见表 1.1、表 1.2。

表 1.1 单身纳税人税率表

级数	年应纳税所得额（欧元）	税率（%）
1	不超过 8652 的部分	0
2	8004 至 13469 的部分	14 ~ 24
3	13469 至 52881 的部分	24 ~ 42
4	52881 至 250730 的部分	42
5	超过 250730 的部分	45

表 1.2 已婚纳税人税率表

级数	年应纳税所得额（欧元）	税率（%）
1	不超过 17304 的部分	0
2	16008 至 26938 的部分	14 ~ 24
3	26938 至 105762 的部分	24 ~ 42
4	105762 至 501460 的部分	42
5	超过 501460 以上的部分	45

^① 资料来源：http://www.ctaxnews.com.cn/guoji/guojifa/Germany/201410/t20141021_25501.htm。

(4) 应纳税所得额和应纳税额的计算。已婚夫妇可以选择合并申报纳税或者分别申报纳税。一般情况下,除了至少一方请求分别申报纳税以外,均采用合并申报纳税。根据上述7种居民所得分类,不同类型的所得计算方式不同。前3种所得用经营年末和前一经营年末的净值差额(净值比较)来计算应纳税所得,第4~7种所得采用净所得法,即毛所得减去相关费用来计算。

在计算应纳税所得额时,以下项目应按照规定办法计算:

①雇佣所得。包括所有雇员的工资、薪金、实物性福利等。

②资本利得和投资所得。分为三类,利息和股息属于第5种所得,不动产出租和特许权使用费属于第6种租赁所得,其他投资所得属于第7种所得。资本利得视为普通所得,按照标准个人所得税税率纳税。长期资本(指使用时间长达10年以上的土地、建筑物和持有期长达12个月的股票等)利得免税。投资所得(例如利息和股息)计入个人所得税应纳税所得额。按现行标准,投资者可以享受1370欧元的投资补贴和51欧元的费用扣除,已婚夫妇合并申报个人所得税时可以双倍扣除。

③免税项目。各类保险赔偿金,包括健康保险、意外伤害保险、残障和老年保险;各类社会分配资金;法定养老保险的一次性支付金;各类科学和人文学科的奖学金。

④税款扣除。税款扣除包括以下几项:

慈善和科学捐赠。对德国和某些国际慈善机构的不超过总所得5%的捐赠可以扣除。用于科学方面的捐赠可以扣除10%。最高扣除限额为1534欧元,已婚纳税人合并申报纳税者可以双倍扣除(即可以扣除3068欧元)。

16岁以上的德国居民的子女每人每年可以扣除3648欧元;不足16岁的德国居民的子女每人每年可以扣除2160欧元;就读子女每人每年可以扣除924欧元;雇员每人每年可以扣除1044欧元。

经营性费用。雇员发生的不能从雇主处取得补偿的商务性必需费用可以扣除,包括交通费用、捐款、专业会费、购买业务读物的费用等。商务性费用最低扣除限额为每年1044欧元,实际支出达不到此数额时也



按照此限额扣除。

社会保障税、保险费、抵押贷款利息等非商务性费用可以扣除。

雇员薪金的 11% 可以扣除，最高扣除额为 1500 欧元。纳税人的首次职业教育或者学习费用在一个公历年度内最高可扣除 4000 欧元。

⑤德国州一级不征收个人所得税，但是负有无限纳税义务者（包括外国人）来自德国营业机构的所得要缴纳地方所得税，来自主要宗教社区的所得要缴纳教会税。

⑥对雇员不征收地方所得税。

3. 增值税

（1）纳税人。在德国境内出售货物或者提供劳务的，应当就其提供的货物或者劳务数额缴纳增值税。纳税人为应税货物、劳务的出售人或者提供人。但是，从事某些特定业务交易的纳税人，例如欧盟内部供货等，增值税的纳税人是购买方而不是销售方。

（2）纳税对象。纳税对象是指在德国境内的货物或劳务提供。一般是在货物或劳务提供者的所在地纳税。但是也有例外，如不动产的提供地是土地所在地；可移动货物的提供地是该货物所在地；会议、展览、娱乐、培训和教育的提供地是劳务提供地；金融服务、咨询服务、设备租赁、知识产权的使用和广告业等，如果收受人是企业，则在收受人所在地纳税。

非发生在德国境内的货物、劳务提供，不属于增值税的征税范围。但德国增值税也对从欧盟以外国家进口到德国的货物和按照欧盟统一市场程序从其他欧盟成员国进口的货物征收。

（3）税率。德国增值税税率主要采取固定比例税率。基本税率为 19%。低档税率为 7%，适用于农产品、食品、书籍、药物、报纸、剧院、博物馆和音乐厅的服务等。零税率主要适用于出口货物和欧盟内部贸易。

从 2007 年 1 月 1 日起，增值税标准税率从 16% 提高到 19%。医疗、金融、保险、不动产交易或者长期租赁活动免缴增值税。

（4）应纳税额的计算。德国的增值税应纳税额按照世界惯例，采取税款抵法，即销项税额扣除进项税额。但对进项税额，有一些相关规定：