


中 税 出 版



国际税收借鉴研究系列丛书（二）

GUOJI SHUI SHOU JIE JIAN YAN JIU XILIE CONG SHU

中外税收负担比较研究

中国国际税收研究会 编

中国税务出版社



国际税收借鉴研究系列丛书（二）

中外税收负担比较研究

中国国际税收研究会 编

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中外税收负担比较研究 / 中国国际税收研究会编.

--北京: 中国税务出版社, 2010. 12

(国际税收借鉴研究系列丛书. 第2辑)

ISBN 978-7-80235-577-4

I. ①中… II. ①中… III. ①税收管理-对比研究-

中国、外国-文集 IV. ①F812.42-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 234890 号

版权所有 · 侵权必究

丛 书 名: 国际税收借鉴研究系列丛书 (二)

书 名: 中外税收负担比较研究

作 者: 中国国际税收研究会 编

特约编辑: 郭平壮

责任编辑: 庞 博

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxp@tom.com

发行部电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京外文印刷厂

规 格: 880 × 1230 毫米 1/32

印 张: 11.25

字 数: 277000 字

版 次: 2010 年 12 月第 1 版 2010 年 12 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80235-577-4/F·1497

定 价: 30.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

编辑委员会

主 编：郝昭成

副 主 编：卢仁法 陈景新 王国樑 黄旭明 权兆运 王小平

张 伟 高培勇 高世星

编 委：（按姓氏笔画排序）

丁书奎	于希信	于 斌	王凤来	王志忠	王诚尧
尹崇东	平晓峰	白继成	伊 兵	刘 健	刘长作
刘铭达	朱军杰	仲瑞智	买买提艾力·阿巴克		
孙玉刚	孙振刚	李广喜	李长庚	李悦诚	张火炎
张星志	张爱民	张富珍	陈 勇	陈泽财	陈宝根
陈挺成	陈通泉	宋有才	罗与洪	陆明亮	林 祥
林克勤	杨国祥	杨宪彭	杨德俊	段捷庆	姚稼强
郭平壮	桂文奎	高元猛	贾凤昌	顾长虹	唐志萍
黄炎光	黄暹光	曾 飞	韩绍初	章先文	靳东升
谭玉明	谭克金	薛路生			

编写小组：（按姓氏笔画排序）

丁富有	马培祥	王守英	王苏慧	王纯柱	王德贤
王蕴塘	宁香兰	刘本贤	刘成跃	刘春新	朱锦山
朱春燕	孙 莉	孙志鸿	毕昆林	牟富祥	苏广木
苏运洪	杜亚莉	李跃军	吴中兴	吴亚东	吴素贤
何之春	陈 焰	张自健	张楚标	张蓉芳	杨章辉
杨雪芳	金亚萍	林杰三	周俊琪	孟成培	洪训昌
赵胜利	段步仁	顾方周	梁桂荣	黄志岐	黄桂祥
彭继旺					

编者的话

国际税收借鉴研究系列丛书（二）（2008～2009年）出版了。这套丛书举各研究会理论研究人员、大专院校的专家学者和相关税务工作者之力，汇国际税收理论与实践研究的成果之精，既是推进实施理论研究“精品战略”的总结，又是发扬研究会优良传统，繁荣国际税收学术研究的深入探索，也是对科研成果服务于税收实践的又一次检阅。

第四届中国国际税收研究会自2008年5月换届以来，在国家税务总局党组的领导下，以科学发展观为统领，确立科学发展思路，紧密围绕国际税收理论研究这一中心工作，确立研究目标，探索研究规律。在实施“精品战略”中，我们总结提出了理论研究七阶段流程，即选题、开题、调研、结题、交流、评比、成果转化；总结明确了七阶段流程的内在关系，即选题是前提，开题是基础，调研是关键，结题是核心，交流是升华，评比是总结，成果转化是目的。特别是总结制定了七阶段流程的具体办法，为又好又多又快地产出理论精品奠定了制度性基础。通过总体规划、科学安排、分步实施、狠抓落实，取得了丰硕的研究成果。

两年来，我们共组织开展了全国性调研课题5个，学术研究会委员会重点调研课题2个。全国49个省、市、自治区、副省级城市、沿海地区研究会和部分研究会理事、常务理事以及全部学术

研究委员参加了课题调研,召开各种形式的研讨会7次,提交论文203篇(其中,2008年120篇,2009年83篇)。这些论文分别在课题组年度结题会和全国国际税收理论研讨会上进行了交流。这套丛书就是在两年课题研究成果的基础上编纂而成的。

本系列丛书共分为七册:

《完善税源管理的国际借鉴研究》(上、下)从税源管理的范式研究、税源影响因素与对策、税源分析方法与实证、税源评估借鉴与构想四个方面开展研究,对税源及其管理的基本理论与方法进行了全面、完整的概括和阐述,具有较强的可操作性,可直接用于指导实践。

《跨国税源监控研究》以配合国家税务总局2009年出台的《特别纳税调整办法》为切入点展开。提出应从独立交易原则中无形资产调整的完善,受控外国公司确认的完善,资本弱化调整的完善,加息区别对待的完善,举证义务的完善和商业目的的把握诸方面进一步完善法规。同时,规范跨国税源监控环节。从理论与实践的结合上提出了许多具体建议。

《促进节能减排的税收政策研究》通过分析西方发达国家促进节能减排的税收政策,通过对绿色税制的国际比较与借鉴,提出构建我国节能减排税收政策的设想。依照循环经济理论,完善绿色税制体系,适时增补新型税种;改造部分原有税种,提升税制环保功能;制定税收产业性政策,增强税收奖限作用;整合归并税收措施,增强调控功能。并结合新企业所得税法的实施,提出完善促进企业自主创新税收政策的设想。

《中外税收负担比较研究》讨论了税收负担比较口径的选择,进而对宏观税收负担是否合理进行了探讨,提出优化我国宏观税负的建议。研究中提出了可供参考的具体数据。在对国际比较与借鉴的分析中,提出了宏观税负的比较原则、合理水平评判和分析视角、分析方法,研究有一定新意。

《企业跨境重组与投资税收问题研究》由两部分构成。《企

业跨境投资合作税收问题研究》紧密结合提高企业核心竞争力,更有利于带动我国的资本输出、劳务输出和人民币走向国际化展开研究。提出完善境外所得的税收抵免制度,提出建立导向明确的鼓励境外投资的税收优惠制度,建立境外投资风险准备金制度,对于跨国并购实行税收优惠政策。并提出了改进跨境投资的纳税服务,加强对外投资的税收征管和国际税收协调与合作的税收管理方面的建议。《企业跨境并购与重组的税收问题研究》比较了若干有代表性国家的跨境并购与重组的税收政策,突出其主要目的,提出其可能引发的相关国家或地区税收管辖权的冲突与协调而导致的税收问题,提出了具体建议。

《扩大内需的税收政策国际借鉴研究》紧扣国家大政方针和应对金融危机的需要,不失时机地提出了有针对性的现实选择。包括:增加农民收入和改善农村消费环境,扩大城镇低收入人群就业,增强中等收入人群消费意愿,优化高收入人群消费环境,刺激农民、城镇低收入人群、中等收入人群、高收入人群消费需求有效增长的具体税收政策建议;促进中小企业发展的增值税等政策的调整和征管制度的完善,减轻非税负担;促进高新技术企业发展的建立创业风险投资税收支持政策,建立高新技术产业税收支持政策体系,降低中小企业享受高新技术产业税收优惠政策的准入门槛。

本套系列丛书,倾注了全国广大国际税收理论研究工作者的智慧和心血,基本反映了近年研究工作的最新成果。其中一些建议受到有关部门的重视和采纳,一些成果被逐步运用于实际工作。它们标志着理论研究工作不断创新,体现着理论研究工作的成长进步,检验着理论研究“精品战略”的累累成果。

由于我们的编辑水平有限,不妥之处在所难免,敬请指正。

2010年8月

目 录

“中外税收负担比较研究”调研课题综述

..... 中国国际税收研究会课题组 (1)

完善地方税制是控制总体负担水平的有效途径

..... 江苏省无锡市地方税务局 (25)

中外税收负担比较研究

..... 江苏省无锡市国际税收研究会 江南大学 (36)

中外宏观税负的比较研究

..... 李大明 林 赞 邱世峰 (64)

宏观税负的中外语境比较

..... 霍 军 (80)

对税收负担问题的分析和建议

..... 北京市国际税收研究会课题组 (109)

从重庆看社会经济负担水平的中外比较

..... 重庆市渝中区国际税收研究会 (125)

国民税负的中外比较

..... 江苏省南京市国际税收研究会 (139)

内蒙古宏观税负的比较分析

..... 内蒙古自治区国际税收研究会 (143)

新视角下的宏观税负问题探讨

——基于统计口径相机选择的分析

..... 吉林省长春市国际税收研究会 (166)

中日韩个人所得税税负比较研究

..... 江苏省无锡市国际税收研究会 (177)

刍议宏观税负国际比较的研究方法

..... 安徽省国际税收研究会 (192)

从商品劳务税宏观税负分析看加快商品劳务税改革的

重要性和必要性 韩结初 (211)

比较国际宏观税负 完善我国税制结构

..... 浙江省温州市地方税务局 (221)

关于我国宏观税负合理性问题的研究

..... 薛 钢 (234)

关于我国企业税收负担情况的分析

..... 牛泽厚 (250)

中外税收负担比较研究

..... 赵晋琳 叶香丽 (264)

试析中国税收收入超 GDP 增长的原因

..... 李 新 蔡红英 林 强 (284)

对我国宏观税负的几点看法

..... 马千里 (296)

中日宏观税负比较

..... 彭 蕾 (300)

拿多少是合适

——论宏观税负的 international 比较及评价 刘广仲 (308)

我国税收负担问题分析

..... 马千里 赵志华 (322)

企业税收负担探析

..... 张海波 (327)

宏观税负的 international 比较研究

..... 赵薇薇 (337)

后记 (345)

“中外税收负担比较研究” 调研课题综述

中国国际税收研究会课题组

本课题综述是在中国国际税收研究会 2008 年调研课题“中外税收负担比较研究”调研成果的基础上形成的。本课题组共计收到论文 22 篇，分别从税收负担口径的选择、宏观税收负担政策、国际比较与借鉴和区域、企业及个别税种税收负担几个方面对有关税收负担的问题进行了调研和论证。现就上述几个方面的议题作如下综述：

一、关于税收负担口径的选择

税收负担问题是关系到国计民生的问题，不仅构成了一个国家税收政策和税收制度的核心内容，而且还与一个国家的经济增长和社会稳定密切相关。通过对不同时期税收负担水平的纵向比较，可以分析税收制度的完善与国民经济发展的协调状况；通过对不同国家间税收负担水平的横向比较，可以分析一国税收制度与国际通行做法的差异。因此，研究税收负担具有重要的理论和实际意义，而研究的前提是对税收负担的统计口径问题要有一个清楚的界定和认识，这样才能保证指标的可比性，为进一步深入开展研究以及进行国际比较奠定必要的基础。

宏观税负，通常以一定时期（一般为一年）的税收总量占国民生产总值（GNP）或国内生产总值（GDP）、国民收入

(NI) 的比例来表示, 这提出了不同口径的宏观税负问题。国际上一般采用税收收入总量占同期 GDP 的比重这一口径来表示国家的宏观税收负担。从宏观税负的定義可知, 宏观税负水平取决于税收收入规模和国民生产总值两个经济变量。因此, 税收收入口径和国民生产总值口径是宏观税负口径的两个子口径^①。

《宏观税负的中外语境比较》指出, 国际上税收收入口径有两层视角, 一是税收收入结构视野中的税收收入口径, 可视为狭义的税收收入口径; 二是政府财政收入视野中的税收收入, 可视为广义的税收收入口径。国民生产总值 (GDP) 与宏观税负水平成反比的关系。GDP 口径与国民经济核算体系及统计技术方法密切相关。不同的国民经济核算体系, 或同一国民经济核算体系但在不同的统计技术方法下, GDP 口径存在较大的差异。GDP 指一个国家 (或地区) 所有常住单位在一定时期内生产活动的最终成果, 被公认为衡量国家经济状况的最佳指标。中国税收收入口径有三层视角, 一是税收视野的税收收入; 二是财政预算收入视野的税收收入; 三是政府收入视野的税收收入。三种税收口径都不含社会保障缴款收入。中国的 GDP 口径, 国内生产总值表包括国内生产总值总表、生产法国内生产总值表、收入法国内生产总值表和支出法国内生产总值表。在中国, 国内生产总值通常采用生产法国内生产总值的指标。文章通过分析指出中国宏观税负比较口径的规范化, 税收收入与政府收入是被包容与包容的关系, 并且宏观税负与财政负担、政府负担不同义, 因此, 可以把宏观税负、财政负担称为小口径、中口径的政府负担, 而不适宜相反的称谓。宏观税负表示政府税收在国民经济总量分配中集中程度的大小, 反映的是税收和国民经济总量之间的关系, 而税收收入是财政收入、政府收入的一部分, 因此, 宏观税负可以称为名义税负或小口径政府负担,

① 参见霍军:《宏观税负的中外语境比较》。

而非小口径宏观税收；财政负担指财政收入占同期 GDP 的比重，表示政府财政在国民经济总量分配中集中程度的大小，反映的是财政和国民经济总量之间的关系，而财政收入是政府收入的一部分，因此，财政负担可以称为中口径的政府负担，而非中口径宏观税负；政府负担指政府全部收入占同期 GDP 的比重，表示政府在国民经济总量分配中集中程度的大小，反映的是政府总收入和国民经济总量之间的关系，归属总体负担、最终负担的范畴，因此，政府负担又被称为实际负担或大口径政府负担，而非大口径宏观税负。税收收入与政府收入是被包容与包容的关系，所以，强调小口径、中口径、大口径政府负担的称谓，不提倡小口径、中口径、大口径宏观税负的称谓，不是玩文字游戏，而是学术规范使然。这两类口径的区分方法可用于研究中国独特的财税现象，但不宜用作国际比较。国际比较，应坚持国际标准的宏观税负口径。

税收是政府收入体系的重要组成部分。政府收入体系的规范及税收相对水平的研判是关乎一个国家宏观税负政策走向的重要问题。提升中国政府收入体系口径的国际可比性，一是推动政府收入体系与政府预算收入体系的并轨；二是推进政府财政收入分类结构体系向国际规范化迈进。提升中国政府收入体系中税收相对口径的国际可比性，税收收入是财政收入、政府收入的重要组成部分。在政府收入负担合理的条件下，政府非税收入比重越小，税收收入比重就越大，宏观税负水平就越高。换言之，财政收入、政府收入视野中的税收收入口径是一个相对概念，即与税收收入外延相关的概念，这是判断宏观税负水平的重要口径。

中国是由计划经济向市场经济转轨的发展中国家，社会保障制度在建设进程中，覆盖面相对较窄，社会保障程度还比较低，收入规模与发达市场经济国家相比仍有较大差距。并且，在非税政府收入中，还有规模相当的预算外收入，因此，无论

与 OECD 还是与 IMF 税收口径比较,中国税收收入与非税财政收入的区别都会较大。显然,预算外收入不仅仅是纳入预算管理的问题,还必须转换为税收收入,以便把非税政府收入控制在社会保障缴款收入为主体的边界内,才能有效提升中国税收口径的国际可比性。

在西方国家政府收入形式比较规范的情况下,广义的税收负担是用政府财政收入占国内生产总值(GDP)的比重来衡量的,由于我国政府收入形式还不规范,根据政府所取得收入的口径不同,通常有大、中、小三个口径的宏观税负衡量指标。小口径的宏观税负是税收收入占同期 GDP 的比重;中口径的宏观税负是财政收入占同期 GDP 的比重,这里的财政收入是包括税收收入在内的预算内财政收入;大口径的宏观税负是政府全部收入占同期 GDP 的比重,其中政府全部收入不仅包括预算内财政收入,还包括预算外收入、社会保障基金收入,以及各级政府及其部门以各种名义向企业和个人收取的没有纳入预算内和预算外管理的制度外收入等,即它是各级政府及其部门以各种形式取得的收入的总和。

《新视角下的宏观税负问题探讨——基于统计口径相机选择的分析》认为我国学者在进行宏观税负的 international 比较时,通常选择小口径将我国的宏观税负与发达国家、发展中国家进行比较,目的在于通过国际比较,得出我国宏观税负水平过高或过低的结论,进而提出调整我国宏观税负水平的若干政策建议,此研究思路无可置疑,但关键点在于宏观税负国际比较选择的口径是否合理,其合理性表现为两点:真实性、可比性,而我国现行宏观税负口径的选择在这两点上都未充分体现^①。一是我国现行宏观税负口径反映的内容缺乏真实性。由于我国大量“非税

^① 参见长春税务学院宏观税负研究课题组:《新视角下的宏观税负问题探讨——基于统计口径相机选择的分析》。

收入”的存在,使得我国的“税收收入”口径远比国际上所说的“税收收入”口径要小得多。由于各种历史和现实的原因,我国目前各级政府及其部门,尤其是地方政府及其部门,向微观经济主体收取的收入,除依法征收并纳入预算管理的税收之外,还有大量的不规范的收入形式,如收费、基金等预算外收入,甚至是违法收取的摊派、集资等制度外收入。这些“非税收入”,尤其是制度外收入,对财政来说是难以控制和有效管理的资金,并不包含在税收收入或财政收入中。这些大量存在的“非税收入”虽然名义上不是税,但可以说是“准税收”,实际上确实构成了微观经济主体的经济负担。因此,用小口径的宏观税负来反映我国的税收负担水平是不科学的,没有从微观经济主体的总体负担角度出发,不能真正反映微观经济主体的真实经济负担水平,缺乏真实性。二是我国采取的小口径宏观税负没有实现与国际口径真正接轨。我国在进行宏观税负国际比较时,采用的是和国际口径一致的“小口径”。从形式上看,为了使我国宏观税负与国外发达国家、发展中国家具有可比性,能与国际口径直接接轨,选择“小口径”作为我国现行宏观税负比较口径。但究其实质,在统一的“小口径”下,我国现行宏观税负与国外发达、发展中国家比较缺乏可比性,实际上并未真正与国际口径接轨。原因在于相对于我国来说,其他国家由于税收法规制度比较健全,收入形式比较规范,虽然政府取得的收入中也有一定数量的收费,但比重都较小,其财政收入绝大部分是税收收入,其用“小口径”来反映宏观税负较为合理。但我国采取与其他国家一致的“小口径”,并未真正反映微观经济主体的真实经济负担水平,因此我国与国外其他国家宏观税负的比较就缺乏可比性,在此情况下得出的结论就缺乏说服力,不能客观准确地反映我国宏观税负的真正水平,也就违背了进行宏观税负国际比较的初衷。因此,坚持宏观税负口径的动态选择,即“近、远期结合”,近期选择宜采用“大口

径”标准，远期选择再回归“小口径”标准，通过财政收入制度的不断完善，实现“大口径”向“小口径”的稳步过渡；根据宏观税负国际比较的对象不同，应“因国制宜”，采用不同的统计口径，即与发达国家的宏观税负比较——以“大”比“小”，与发展中国家的宏观税负比较——以“中”比“中”。

二、宏观税收负担政策研究

《福布斯》杂志在2005年和2007年推出“全球税收痛苦指数”（Tax Misery Index）排行榜，中国分别被排为第二位和第三位。这里的税收痛苦指数，即税收负担，是通过将各国主体税种的最高边际法定税率直接加总得到的，即将企业所得税、个人所得税、财产税、雇主社会保险税、雇员社会保险税和增值税（或销售税）最高法定税率直接加总，这样的算法显然不够严谨。

当前，对于我国税收负担水平与其他国家相比到底是高还是低，大家意见不一，有的人认为我国的税负水平位于发展中国家之列，比经济发达国家低很多，有的人却认为我国的税收负担水平非常高，跟发达国家的不相上下。宏观税负是衡量一个国家纳税人承担的经济负担的重要指标，长期以来，一直存在着对于我国宏观税负是否合理的争论。

（一）宏观税收负担合理性研究

税收负担是纳税人因履行纳税义务所承受的一定的经济负担，一般以税额与税基或相关经济指标的比值来表示。宏观税负是否合理是指一国宏观税收负担达到什么样的水平符合社会、政治、经济发展的需要。其合理性标准至少应考虑三个方面^①：一是经济标准。所谓经济标准，是指宏观税负的确定应立足于

^① 参见薛钢：《关于我国宏观税负合理性问题的研究》。

经济发展现状,同时又可使税收为经济发展发挥必要的调控作用,其核心在于要求现行税收负担与生产力的发展达到和谐统一,一方面税收负担符合经济发展的实际情况,而另一方面,税制对经济的宏观调控作用是有效的。二是财政标准。所谓财政标准,是指宏观税负确定能够保证政府在一定时期内获得必要的财政收入,能够使现行税制的财政功能得到充分发挥。一般而论,财政职能是税收的最基本职能,财政职能如果得不到很好的实现,税收的其他职能(包括对经济的宏观调控功能)的实现也要受到很大的影响。因此,以财政标准作为宏观税负的理论标准之一既符合税收的本质要求,又具有较强的合理性。三是社会标准。社会标准是指宏观税负的确定能够对社会产生良好的外部效应,例如能够有效地提高国民福利水平。如果宏观税负不能够引起积极的社会效应,也不能创造满足国民需要的社会福祉,那么就不能认为现行税负是合理的。

宏观税负是指一个国家在一定时期内税收总收入占当期经济总规模的比重,它表明政府在国民经济总量分配中集中程度的大小,同时也表明政府社会经济职能及财政功能的强弱。由于一国的经济总规模主要用国内生产总值(GDP)来表示,因此,衡量宏观税负的指标主要有国内生产总值税收负担率。^①

目前对于宏观税负进行比较的过程中,争议最大的还是税收收入内涵的差别,从而在一定程度上影响了宏观税负的准确测量。一是由于税制结构的差异,我国税制中缺少了成熟国家中的一个重要税种——社会保障税。我国目前主要是采取向企事业单位征收社会保障费的办法来筹集社会保障基金,因此在税收负担中就缺少了社会保障税的内容。二是由于经济发展所处的具体环节不同,虽然我国政府财政收入名义上以税收为

^① 虽然目前对于GDP能否完全适应于作为宏观税负计算的分母目前还存在争论,但基本上还是以该指标进行测算。

主,但实际上还存在大量的各种形式的收费、预算外资金、制度外资金等。而对于上述政府收入,对纳税人而言,无疑也是一种真实的负担,所以,将“政府收入”视为“实际税负”而得出的“实际税负水平”才能真正反映中国国民和企业所感受到的税负压力。所以,不同内涵的税收收入占 GDP 的比重,所得出的结论可能是不统一的。为此,我国学者根据实际将税收负担率分为大(政府收入占 GDP 的比重)、中(财政收入占 GDP 的比重)、小(税收收入占 GDP 的比重)三个统计口径。这也是目前测算宏观税负的基本思路。

《关于我国宏观税负合理性问题的研究》认为对于宏观税负的判断,需要从不同角度进行分析,才能得到综合性的结论。在分别从静态指标、动态指标、使用方向三个角度对我国宏观税负的情况进行了分析之后,参考国际经验的基本惯例,得出以下的基本结论:

一是从静态指标分析,不同口径的衡量指标得到的结论是不同的,如果仅仅分析小口径的税收负担,我国的税收负担基本符合国际发展中国家的水平,但是从中口径,尤其是从大口径的指标体系分析,我国的宏观税负已经过高;二是从动态指标分析,我国宏观税负的增长速度在近年来远远快于 GDP 的增长,形成“藏富于政府”的局面,虽然对于这种情况的出现有各种合理的解释,但是不容置疑的是,在经济高速增长时期,宏观税负的超经济增长可能还看不出什么很大的危害,但一旦出现经济情况恶化,这种高增长就会对市场机制自身的恢复形成更为恶劣的制约条件,目前我们正处于这样的背景之中;三是从已有的高税负所获得的巨大财政资金的使用方向分析,纳税人税收负担的增加并没有尽最大可能用于改善民生、增加纳税人福祉,政府对所获取社会资源的使用无论是规模还是增长都不能让纳税人满意,甚至在某种程度上恶化了治税环境,放大了纳税人对税收负担增长的不满。