

SHUIZHI GAIGE  
DE GUOJI  
BIJIAO YANJIU

# 税制改革的 国际比较研究

刘溶沧 赵志耘 主编



中国财政经济出版社

# 税制改革的国际比较研究

刘溶沧 赵志耘 主编

中国财政经济出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

税制改革的国际比较研究/刘溶沧、赵志耘主编. —北京:  
中国财政经济出版社, 2002.7

ISBN 7-5005-5846-5

I. 税… II. ①刘…②赵… III. 税制改革-对比研究-世界  
IV. F811.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 041171 号

中国财政经济出版社出版发行

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: [cfeph@drc.gov.cn](mailto:cfeph@drc.gov.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京京丰印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 9.375 印张 225 000 字

2002 年 9 月第 1 版 2002 年 9 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 000 定价: 22.00 元

ISBN 7-5005-5846-5/F·5140

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

## 前 言

自 20 世纪 80 年代以来，出现了全球性的税制改革浪潮，至今仍在继续之中。因具体国情不同，经济发展阶段和市场经济成熟程度等方面的差异，各国的税制改革尽管有不同的深度、广度和不尽相同的改革重点选择，但在改革的紧迫性、改革的总体趋势、改革的基本取向等方面，也有许多共同的特点和带规律性的东西。这本《税制改革的国际比较研究》，是中国社会科学院财贸经济研究所和澳大利亚新南威尔士大学在 2000—2001 年期间一项重要的合作研究成果，表现为一个大型的研究报告。该报告对世界税制改革的理论基础作了深入探讨，分别对经济发达国家、新兴工业化国家、发展中国家、转轨经济国家和中国迄今为止的税制改革进行了较为详尽的比较研究，并在此基础上对全球税制改革的经验教训、带规律性的发展趋势和改革的基本取向做了认真的总结与概括，并在此基础上分别对中国与澳大利亚提出了今后一个时期的税制改革取向与政策建议。这可以说是在税制改革领域，理论上的比较研究较为透彻深入，税制改革实践方面的比较研究也做得较为全面的一项研究成果，且对中澳两国进一步调整优化税制也具有重要的借鉴意义和决策参考价值。由于该项成果的数量较大，我们将用中、英两种文字分别在中国与澳大利亚出版，同时两本书的内容也各有其重点与取舍。

《税制改革的国际比较研究》的中方课题主持人，是中国社会科学院财贸经济研究所所长、博士生导师刘溶沧研究员。课题

组成员主要有：赵志耘（财贸所财政研究室主任、副研究员、经济学博士后）；杨志刚（财贸所财政研究室副主任、副研究员）；阎坤（财贸所科研处处长、副研究员、经济学博士）；夏杰长（财贸所副研究员、经济学博士后）；马拴友（财贸所经济学博士）和徐佳蓉（财贸所研究人员，现为中国人民大学经济学博士研究生）。

本书涉及内容的写作分工是：总报告，刘溶沧、夏杰长；第一章，赵志耘；第二章，阎坤；第三章，杨志刚、马拴友、徐佳蓉；第四章，马拴友、杨志刚、徐佳蓉；第五章，徐佳蓉、杨志刚、马拴友；第六章，夏杰长。

税制改革的国际比较研究，是一个涉及面很广、前沿性很强的重大问题，本课题的研究也只是涉及了其中一些重要的领域或方面。由于我们的水平所限，不少问题的研究，还将随着时间的推移和世界税制改革的前进，有待继续深化。从这个意义上讲，本课题的研究只是这方面的一种尝试，在此奉献给读者的，也肯定是一个有待进一步拓展与完善的初步研究成果。尤其是在中国已经加入世界贸易组织，与世界经济的联系将日趋紧密的形势下，我们期望在今后的岁月里，对世界税制改革进程做不间断的跟踪研究，以便在税制改革的理论与实践上同世界保持同步。

作者

2002年7月于北京

# 目 录

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·····	( 1 )
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·····	( 1 )
二、各国税制改革的理论基础和经济背景·····	( 5 )
三、世界各国税制改革的经验概括·····	( 8 )
四、21世纪各国税制改革面临的共同问题 ·····	(11)
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·····	(15)
第一章 税制改革的理论分析基础·····	(28)
第一节 三种规范的税制改革理论·····	(28)
第二节 三种规范理论对税制改革和税制设计的 含义·····	(48)
第三节 成功税制改革的标准与条件·····	(58)
第二章 主要经济发达国家税制改革比较研究·····	(84)
第一节 主要经济发达国家的重大税制改革及其 影响·····	(84)
第二节 经济发达国家税制改革主要发展趋势分 析·····	(100)
第三节 经济发达国家税制改革对我国的启示·····	(105)

---

<b>第三章 转轨国家税制改革比较</b> ·····	(111)
第一节 转轨经济国家税制改革概览·····	(111)
第二节 个案分析：俄罗斯、匈牙利和克罗地亚 的税制改革比较·····	(120)
第三节 转轨经济国家税制改革的经验与借鉴·····	(136)
<b>第四章 发展中国家税制改革比较</b> ·····	(148)
第一节 发展中国家税制改革的宏观比较·····	(149)
第二节 拉丁美洲地区税制改革特征·····	(153)
第三节 东盟国家的税制改革状况·····	(162)
第四节 代表性国家税制改革案例比较·····	(167)
第五节 发展中国家税制改革评价·····	(181)
<b>第五章 新兴工业化国家或地区税制改革比较研究</b> ·····	(190)
第一节 20 世纪 80 年代至金融危机前的税制改革 比较·····	(190)
第二节 亚洲金融危机后的税制调整与改革计划 评析·····	(207)
<b>第六章 中国：面向 21 世纪的经济发展趋势与税制     改革</b> ·····	(222)
第一节 面向 21 世纪中国税制改革的经济背景 ·····	(222)
第二节 顺应 21 世纪经济发展趋势，调整完善中 国税制·····	(254)

# 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。<sup>①</sup>

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

<sup>①</sup>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一些内容：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OCED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