

ShuiShouZhiDu GuoJiBiJiao YanJiu

陈志楣 著

税收制度 国际比较研究



经济科学出版社

税收制度国际比较研究

陈志楣 著

经济科学出版社

责任编辑:龚 勋

责任校对:杨晓莹

版式设计:代小卫

技术编辑:邱 天

税收制度国际比较研究

陈志楣 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址:北京海淀区万泉河路 66 号 邮编:100086

总编室电话:62541886 发行部电话:62568485

网址:www.esp.com.cn

电子邮件:esp@public2.east.net.cn

北京天宇星印刷厂印刷

河北三河韩各庄装订厂装订

850×1168 32 开 15 印张 380000 字

2000 年 7 月第一版 2000 年 7 月第一次印刷

印数:0001—3000 册

ISBN 7-5058-2198-9/F·1590 定价:22.00 元

(图书出现印装问题,本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

图书在版编目(CIP)数据

税收制度国际比较研究 / 陈志楣著. — 北京: 经济科学出版社, 2000. 7

ISBN 7-5058-2198-9

I. 税… II. 陈… III. 税收制度 - 对比研究 - 世界
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 27848 号

序 言

搞科学研究,一定要有扎实的基本功,科学的比较法和强劲的创新力。我自己是这样实践的,同时对学生也是这样要求的。陈志楣同志的新著——《税收制度国际比较研究》,就是这样一本三者(基本功、比较法、创新力)兼有的基础性研究成果。

改革开放的伟大事业正勃兴于中国。但实现社会主义市场经济的结合,建立社会主义市场经济体制,却是前无古人的伟大创举,既需要有科学理论的指导,又需要有理论的科学创新。为此,理论工作者肩负着历史和实践所赋予的重任。这就要求我们一方面要对波澜壮阔的改革开放实践进行深层次地科学抽象,另一方面则要放眼世界,善于借鉴可以攻玉的宝贝之石,从而真正开创合乎中国国情的制度建设和创新之路。陈志楣同志从税收制度的角度和领域,对 40 多个国家的税制及其改革进行了广泛而深入的比较研究,因此,该书的出版,既有重要的学术价值,又有重要的现实意义。

粗略翻阅《税收制度国际比较研究》,我认为以下几点是较为突出的。一是全面性,它涉及 40 多个国家的不同税制,既包括各国税制的建立、演变过程,又涉及其改革的重点、成就与不足;二是系统性,作者通过横向和纵向的比较分析,对各国主体税种的确立、各国税制模式的选择,对同一税种的国际比较研究,都有系统而具体的探讨;三是结合性,作者紧紧把握理论与实践相结合的原

则,既探讨了税制建设与市场经济制度的关系,又探讨了税制建设与市场经济发展之间的联系,既探讨了税制建设的理论依据,又探讨了各国税制的发展规律;四是可靠性,该书基于比较研究的需要,占有较为丰富的资料,且这些资料具有新鲜的性质或特点,因而其资料价值比较珍贵。

毋庸讳言,该书的研究在广度、深度上仍有余地,特别是结合我国税制改革的实际并提出行之有效的思路方面尚有不足。希望志楣牢记屈原的名言“路漫漫其修远兮,吾将上下而求索。”总之,峰高无坦途,惟有矢志登攀者,奋力拼搏者,才能最终登上“一览众山小”的高峰,并使之更好地服务于祖国的建设和人民的幸福。

有鉴于此,我欣然提笔,为之作序。

郭代模

2000年2月22日

目 录

第一章 各国税制结构及模式比较	1
第一节 税制概述	1
第二节 税制结构模式	18
第三节 各国税制结构	25
第二章 增值税制的国际比较	44
第一节 增值税概述	44
第二节 增值税纳税人比较	57
第三节 增值税课税对象及计税依据比较	64
第四节 增值税税率及税率结构比较	90
第五节 增值税免税比较	105
第六节 增值税制其他规定比较	121
第三章 消费税制国际比较	134
第一节 消费税概述	134
第二节 消费税的课征范围比较	144
第三节 消费税计税依据及计税方法比较	153
第四节 各国消费税的调节及问题研究	162
第四章 个人所得税制国际比较	172
第一节 个人所得税概念	172
第二节 个人所得税制模式比较	186
第三节 个人所得税纳税人比较	193
第四节 个人所得税课税对象比较	207

第五节	费用扣除与税收优惠比较·····	219
第六节	个人所得税税率结构比较·····	259
第五章	公司所得税制国际比较·····	291
第一节	公司所得税概述·····	291
第二节	公司所得税的税制类型·····	295
第三节	公司所得税应税所得确定之比较·····	310
第四节	公司所得税税率制度比较·····	344
第五节	公司所得税税收优惠政策·····	365
第六章	社会保障税制国际比较·····	379
第一节	社会保障制度与社会保障税·····	379
第二节	社会保障税的制度类型·····	391
第三节	各国社会保障税比较·····	398
第七章	财产税制国际比较·····	409
第一节	财产课税概述·····	409
第二节	一般财产税比较·····	420
第三节	个别财产税比较·····	429
第四节	遗产与赠与税的国际比较·····	448
参考书目	·····	463
后 记	·····	469

第一章 各国税制结构及模式比较

第一节 税制概述

一、税制与税制要素

(一)税制的含义

税制即税收制度,指国家以法律或法令形式确定的各种课税办法的总称。其内容包括税种的设置,各税种的具体内容和规定,如纳税人、征税对象、税率、纳税环节、纳税期限、违章处理等。广义的税收制度还包括税收管理体制和税收征收管理制度。

(二)税制要素

税制要素又称税收要素,它是构成税收范畴的基本要素,是税收内容的具体表现。税制要素主要包括三方面内容,即对什么征税、征多少以及由谁负担和缴纳。税制的基本要素包括纳税人、征税对象和税率。其他税制要素还有纳税环节、纳税期限、减税免税以及违章处理等。于此,主要介绍税制三大基本要素:

1. 纳税人。纳税人即纳税义务人,是各国税法中规定的直接负有纳税义务的单位和个人,亦称纳税主体。各税种都有其特定的纳税义务人。

纳税人既可以是自然人,也可以是法人。所谓自然人是指负

有纳税义务的公民或居民个人。所谓法人是具有民事权利能力和民事行为能力,依法独立享有民事权利和承担民事义务的组织。

与纳税人相联系的一个概念是负税人。负税人是指最终负担税款的单位和个人。它与纳税人有时是一致的,如在直接税条件下税负不能转嫁。有时则是分离的,如在间接税条件下纳税人与负税人就是分离的。

2. 课税对象。课税对象,又称征税对象,是指各国税法规定必须征税的客观对象,表明国家征税的标的物。课税对象是税收制度的首要因素,是征税的基础和根据。因此,课税对象在税制要素中体现以下特征:

(1)课税对象不同是一税种区别于其他税种的主要标志,即不同税种有其不同的征税对象。各税种名称的由来和税种性质的差别主要取决于不同的课税对象。课税对象体现不同税种征税的基本界限。

(2)计税依据是课税对象的数量化或计征单位和计征标准。它是应纳税额计算的基础。但计税依据与征税对象有时不一致。如中国的消费税以及其他国家的货物税,其征税对象是税法列举的消费品,计税依据则是该消费品的销售额。因此,在设计征税对象时,各国又同时规定计税依据。

(3)税目是同一课税对象范围内的具体项目,是征税对象的具体化。税目之作用体现在:一是明确规定了一个税种的征税范围,反映了该税种的征税广度。凡列为税目的为应税项目,否则为非税项目。二是对具体征税项目进行归类和界定,为不同税目设计差别税率提供方便。目前,世界各国确定税目通常采用两种基本方法:一是列举法,即按具体商品或劳务类别分别设计税目,税目之下还可设计子目,形成一个由不同层次子目和税目组成的税目体系。二是概括法,即按商品大类或行业类别设计税目,这种方法适用于类别繁杂,界限不易划清的征税对象。

3. 税率。税率是对征税对象的征税比例或征税额度,是应纳

税额计算的尺度,它体现征税的深度和税收的固定性特征。税率是税收制度的中心环节和核心要素。

税率通常有两种基本形式:一是按绝对量形式规定的固定征收额度,即定额税率,适用于从量计征的税种、税目;二是按相对量形式规定的征收比例,适用于从价计征的大部分税种、税目。

(1)定额税率。定额税率亦称固定税额,指按课税对象的计量单位直接规定应纳税额的税率形式。计量单位可以是自然单位,也可以是特别规定的复合单位。定额税率一般适用于从量计征的税种,具体有四种形式:

a.地区差别定额税率。适应不同地区自然资源和企业生产、经营状况以及盈利水平的差别,对同一征税对象按地区不同规定不同的征税数额,即为地区差别定额税率。

b.分类分级定额税率。即把征税对象按一定标志分类分级,再按不同的类、级分别规定不同的征税数额。

c.幅度定额税率。即在统一规定的征税幅度内,根据纳税人拥有的征税对象或发生应税行为的具体情况,确定纳税人具体的适用税率。

d.地区差别、分类分级和幅度定额税率相结合的定额税率,即对同一征税对象,在按地区差别或分类分级一定的前提下,实行有幅度的定额税率。

(2)比例税率。比例税率指对同一征税对象,不论数额大小,均规定相同征收比例的税率。在各国的实际运用中,比例税率分为统一比例税率和差别比例税率。前者指一个税种,只设一个比例税率。后者指一个税种设立两个或两个以上的比例税率。比例税率部分体现了横向公平,利于纳税人在同等纳税条件下竞争。但无差别的比例税率与纳税人的具体负担能力不完全适应,难以体现税负的纵向公平。在中国的现行税制中差别比例税率有四种形式:

a. 产品差别比例税率。即按产品分类或品种分别设计不同的比例税率。如中国消费税的部分税目。

b. 行业差别比例税率。依国家企业政策和行业盈利水平的不同采用不同的比例税率,如营业税按行业设计税率。

c. 地区差别比例税率。根据同一课税对象所处地区不同设计不同的比例税率。

d. 幅度差别比例税率。即在税法统一规定的税率幅度内,由地方政府自由选取适用税率,如营业税税目“娱乐业”即规定 5%~20% 的幅度差别的比例税率,各省、区、市政府可在该范围内确定其适用的税率。

(3) 累进税率。累进税率指同一征税对象,随数量(包括绝对量和相对量)的增大,征收比例随之升高的税率。累进税率按征税对象数额的大小,划分为若干等级或级距,每一等级或级距都规定有相应的税率,征税对象数额越大,税率越高。它的基本特点是:税率与征税对象的数额同方向变动。

累进税率可分为“全额累进税率”、“超额累进税率”、“全率累进税率”和“超率累进税率”四种形式。“全额累进税率”和“超额累进税率”是按征税对象数量的绝对额分级累进。“全率累进税率”和“超率累进税率”指按与征税对象有关的某一比率分级累进。目前,世界各国已基本不采用“全额累进税率”和“全率累进税率”。

二、税种分类

所谓税种分类是指将众多的税种根据其共同特征并归为不同类别。对税种进行分类是研究、分析税制结构、税收负担、最优税制等问题的基础与依据,也是各国间把具有可比性税制进行比较研究的基础。

一般而言,为了不同的目的或需要,依据不同的标准,可将一国税制进行如下分类:

(一)按计税依据分类

以计税依据为标志,可将一国税种划分为从量税和从价税。从量税即从量计征的税种,指以征税对象的数量、重量、容积或体积为计量标准的税种。这类税种的税额由征税对象的实物量,计税标准决定,不随征税对象的价格变化而变动。从价税即从价计征的税种,以征税对象的价值量为计量标准,其应纳税额随征税对象的价值量的变化而变动。

(二)按税收管理权限和收入归属分类

按税收管理权限和收入归属分类,可将一国税种分为中央税、地方税、共享税。中央税又称国税,是指由中央政府负责征收管理并且税收收入归中央政府使用的税种。地方税是指由地方政府负责征收管理并且税收收入归地方政府支配使用的税种。共享税是指由中央政府负责征收管理、按固定比例在中央与地方政府间划分收入的税种。共享收入归地方的部分通过规范化的税收返还制度由中央政府向地方政府支付。

(三)按税负能否转嫁分类

按税负能否转嫁可将一国税种分为直接税和间接税。直接税一般是指税负不能转嫁的税种。如个人所得税、公司所得税、资本利得税、社会保障税等属于此类。缴纳直接税的纳税人既是缴税人又是税收的最终负担人。间接税是指税负可转嫁的税种,如销售税、增值税、关税、消费税等流转税属此类。缴纳间接税的纳税人只是缴税人,不一定是税款的最终负担者。

(四)按价税关系分类

按价税关系分类,可将一国税种分为价内税与价外税。价内税指税金包含在商品价格之中,按含税价计征的税种。价外税是

指税金不包含在商品价格之中,按不含税价格计征的税种,如增值税。

(五)按征税对象分类

按征税对象分类又称按征税客体分类,可将一国税种分为:流转税类、所得税类、财产与行为税类、资源税类等。

流转税类是以商品与劳务的流转额为课税对象的税种。如增值税、货物税、关税、销售税等属此类。所得税类是以纳税人的法定的所得额为课税对象,对经营所得和其他所得进行课征的税种。如个人所得税、公司所得税、资本利得税、股息税等。财产税是以纳税人拥有的各类财产为课税对象的税种,如房产税、土地税、不动产税、遗产税等。行为税是以特定经济行为为课税对象的税种,如中国的印花税、屠宰税等。

(六)按征税的着眼点不同分类

按征税着眼点不同,可将一国税种划分为对人税和对物税。即着眼于纳税主体——人的税收,称为对人税;着眼于课税客体——物的税收,称为对物税。

还可根据具体需要,选取其他标志,进行多种分类。

在税收制度的实践中,还有一种在国际上影响较大的分类法,即 OECD 国家所使用的税收分类法。OECD 为 Organization for Economic Cooperation and Development 的缩写,目前共有 24 个成员国。它们是:澳大利亚、奥地利、比利时、加拿大、丹麦、芬兰、法国、联邦德国、希腊、冰岛、爱尔兰、意大利、日本、卢森堡、荷兰、新西兰、挪威、葡萄牙、西班牙、瑞典、瑞士、土耳其、英国和美国。目前,该组织成员国采取统一的税种分类,共分为七类:

1000 对商品和劳务课税

1100 对商品生产、销售、转让、租赁、交货和劳务提供课税

1110 一般税

- 1120 特殊商品和劳务税
 - 1121 产品税
 - 1122 专卖税
 - 1123 进口税
 - 1124 出口税
 - 1125 特殊劳务税
 - 1126 其他税
- 1120 对商品的所有、使用、许可使用、行为课税
 - 1210 经常税
 - 1211 家庭机动车税
 - 1212 其他机动车税
 - 1213 其他商品经常税
 - 1220 其他税
- 2000 对所得、利润和资本利得课税
 - 2100 家庭和组织的税
 - 2110 所得税和利润税
 - 2120 资本利得税
 - 2200 公司企业缴纳的税
 - 2210 所得税和利润税
 - 2220 资本利得税
- 3000 社会保险税
 - 3100 由雇员支付的
 - 3200 由雇主支付的
 - 3300 由自营者或非雇佣者支付的
- 4000 按工资表或劳动力对雇主课税
- 5000 对净财富和不动产课税
 - 5100 净财富经常税
 - 5110 由家庭和组织的
 - 5120 由公司企业支付的

- 5200 不动产经常税
 - 5210 由家庭支付的
 - 5220 由企业支付的
 - 5230 由组织支付的
- 5300 净财富和不动产一次性税
 - 5310 净财富税
 - 5320 不动产税
- 6000 对赠与、继承、资本、金融交易课税和印花税
 - 6100 对赠与和继承课税
 - 6110 赠与税
 - 6120 继承税
 - 6200 对资本及金融交易课税
- 7000 其他税
 - 7100 单独由企业支付的
 - 7200 其他

三、税制结构

税制结构是指实行复合税制体系的国家,在按一定标准进行税种分类基础上所形成的税种分布格局及其相互联系的系统。

税制结构的内容主要包括:(1)税种设置。即税种选择、税源确定、税收限额等的安排;(2)税种关系的协调与安排。即如何协调各种关系,包括主体税种的选择、安排及主体税种与辅助税种的配合等;(3)税种结构体系的总体选择与安排;(4)税负结构的选择与安排;(5)征管构成及其优化。

(一)税制结构理论的演变

税制结构理论从总体上来说,经历了由单一税制理论向复合税制理论的演变过程。

1.单一税制论。单一税制是指主张由一种税收单独组成,或

以一种税为主,再辅以个别税种的税收制度。单一税论由来已久,主张很多,且都与不同时期的社会经济状况、政治口号和经济流派相适应,因而其理论依据和具体内容也不相同,归纳起来有如下四种主张:

(1)单一消费税论。该主张为英国早期重商主义所提倡。在17世纪时,英国人霍布斯(Hobs)率先主张实行单一消费税制,以取代其他税收。他认为,消费是人皆必需的,对消费课税,能按税收负担面扩大到全体国民,不承认阶级和职业差别,使贵族及其他特权阶层也按章纳税。19世纪中叶,德国人普费(Pffeiffer)从税收的社会原则出发,也主张实行单一消费税制。他认为,只有消费税能普及于全体国民,人人消费,则人人纳税;消费是纳税能力的体现,消费多者,纳税能力强,反之则小。所以,他主张税收应以个人支出为课征标准。

(2)单一土地税论。单一土地税论包括单一地租税论和单一地价税论两种理论主张。18世纪,以魁奈(Quesnay)为代表的重农学派首创了单一地租税论。他们认为:土地收益是社会惟一的纯生产,税收应课于纯生产,故应课于土地,不可课及其他;否则,课于土地收益以外之物,其负担必转嫁而归诸于土地收益。19世纪美国经济学家亨利·乔治(Henry George)又提出单一地价税。他认为,每年要对土地所有者获得的地租征收100%或接近100%的税收,因为地租完全是一种不劳而获的剩余,这种剩余不应归土地所有者占有,而应上交国家。他还认为,实行单一地价税不仅可消除不平等和贫困,而且可取消对资本与劳动力的一切税收,从而促进生产要素的发展和产业发展。

(3)单一资本税论。单一资本税是只对资本课税,即以资本和财产的价值为标准课税。最先提出该主张的是法国人吉雷丹(Giraidin)和莫尼埃(Monier)。他们认为单一资本税有三个优点:其一可以刺激资本投资于生产;其二因课于既成的资本(指财产),而不课于过程中的资本,就无害于资本的产生(积累);其三可