

GUOJIASHUIWUJUJUZHANGZIXUNHUIYILUNWENJI

国家税务总局局长咨询会议 论文集

国家税务总局 税制改革
法规司 编



中国商业出版社

42

GUOJIASHUIWUJUJUZHANGZIXUNHUIYILUNWENJI

目 录

一、金鑫局长在中国国家税务局局长咨询会议上的讲话	(1)
二、发展中国家的税收水平及税种结构	(9)
作者: 维托·坦兹 (美)	
译者: 孔 辉	
审校: 许善达	
三、跨国公司的避税与反避税方法	(30)
作者: 约瑟·维斯特伯根 (英)	
译者: 卢云	
四、论国际税收中的来源国与居住国原则	(35)
作者: 胡伯特·哈默克 (荷)	
译者: 孙玉刚	
五、分权化税制	(58)
作者: 罗伊·保 (美)	
译者: 张宝云	
六、综合所得税制和分类所得税制利弊析	(69)
作者: 沃夫·根·赫兹 (德)	
译者: 袁源	

七、国际石油天然气开采的税收制度	(80)
作者: 斯旺·大卫 (荷)	
译者: 高世星	
八、跨国公司的税务管理及反避税措施	(93)
作者: 劳伦斯·吉布斯 (美)	
译者: 王更生	
九、关于个人所得税的综合课税和分类课税的 优缺点	(100)
作者: 石川俞一 (日)	
十、关于引进增值税的若干问题	(104)
作者: F·范尼斯坦特尔 (比利时)	
译者: 高宇燕	
十一、保险公司税收结构	(139)
作者: 弗兰克·帕托里特 (美)	
译者: 张志勇	
十二、税负、企业税和中国的税制改革	(156)
作者: 阿瑟·侯赛因 (英)	
译者: 龚清红	
十三、对国家税务局税改思路的评述	(171)
作者: 罗伯特·斯坦克 (美)	
译者: 李华	
十四、若干税务问题之我见	(177)
作者: 弗朗斯·范尼斯坦特尔 (比利时)	
译者: 王裕康	
十五、用以吸引外资的税务优惠	(183)
作者: 欧阳富 (香港)	

十六、金鑫局长在中国国家税务局局长咨询会
议结束时的讲话 (206)

金鑫局长在中国国家税务局 局长咨询会议上的讲话

一九九三年三月十一日

女士们、先生们、朋友们：

在这春回大地的时节，我和我的同事非常高兴与远道而来的各位新老朋友相聚在北京。首先，请允许我以我本人的名义并代表中华人民共和国国家税务局向到会的各位来宾表示热烈的欢迎和诚挚的谢意。

这次中国国家税务总局局长咨询会议是在我国建立社会主义市场经济体制的背景下召开的。发展社会主义市场经济像唤醒万物的春风，掀起了我国改革开放的又一次高潮。与第一轮改革相比，目前的经济体制改革已不局限于突破或弥补原有宏观体制框架的限制与缺陷，而是表现出全方位展开、整体推进的态势，具有一种建立新体制框架的明显特征。目前，在我国工业生产中，国家指令性计划部分只占10%多一点；社会商品零售额中，国家定价部分也只占10%；在工业生产资料销售额中，基本上由市场的调节的部分已占70%左右；在农业生产中，大体已实现了在国家间接指导下的市场调节。而所有这些都是由过去单一计划经济的模式过渡而来的，所以具有相当深刻的内涵。对此在座的各位专家都有一定的了解。

去年以来，改革开放在力度和深度的重大变化，明显地促进了我国经济的发展。1992年我国国民生产总值增长率达到12%，大大超过了年初6%的计划速度；全年农业增加值比上年增长3.7%；工业增加值比上年增长20.8%，是改革开放以来增长幅度最高的一年。1992年我国对外开放的范围、领域也明显扩大，全方位、大开放格局已初步形成，对外经济空前活跃。全年进出口贸易总额达1656亿美元，比上年增长22%；新签利用外资协议金额685亿元，比上年增长2.5倍，实际使用外资188亿美元，增长62.7%。随着投资领域的拓宽和开放地区的扩大，我国外资、合资和合作企业大量增加。到去年末，注册“三资”企业已达8.4万户，比上年增加4.7万户。此外，去年我国的各项社会事业与人民生活水平也有较大的发展和提高。1992年税收收入也实现了新的突破。工商税收完成了2601亿元，比上年增长11.4%，实现了工商税收增长与国民生产总值增长基本同步。以上情况显示了我国实现九十年代经济和社会发展目标已经有了一个良好的开端。

要发展就必须改革，这一点已成为我们举国上下高度统一的共识。总结十多年来改革开放的成功经验，我们认为市场经济是进一步深化改革的必由之路。所以，实行社会主义市场经济是我国政府和人民共同的选择。我们实行市场经济，就是要彻底改变传统的计划经济体制下，经济发展由计划安排、由行政系统指挥的低效率的模式，使市场机制在宏观间接调控下对资源配置发挥基础性作用。这就要求企业，特别是众多的国有企业，转换经营机制，面向市场，自主经营、自负盈亏；要求大力培育市场体系，特别是发展要素市场；要

求政府转变职能，改善宏观调控方式。

建立社会主义市场经济体制对深化税制改革和加强税收法制提出了一系列更为迫切的要求：转换企业经营机制，必须辅之以税收规范国企分配关系，促进平等竞争；市场体系的发育，要求包括完备的税制在内的市场秩序尽快形成；宏观管理方式的转轨，要求税收发挥间接调控的作用；政企分开和社会分配格局的变化，要求税收为财政收入提供保障。所以我们目前面临的一个重要任务，就是在理论和实践两方面摆正税收在市场经济中的位置。我们认为，税收在社会主义市场经济中，具有保证市场经济健康运行；促进市场机制的形成和完善；调节社会分配以达到共同富裕以及限制市场经济某些消极因素等方面的作用。市场运行要求有一个健全的法制基础，所以坚持依法治税的原则在任何时候都不能动摇；市场是统一的，因而税法也必须是统一的；市场是开放的，税制结构、税收征管必须适应开放的要求，并逐步与国际税收惯例对接；市场是竞争的，税收就要体现公平税负的原则；市场是按照客观经济规律运行的，税收应当在加强宏观调控和促进微观搞活上发挥更大的作用。因此，建立和发展社会主义市场经济，税收地位和职能作用只能强化，不能弱化。纵观世界各国，市场经济越发达，税收的刚性也越强。当今世界上找不出哪一个国家，没有强有力的税收，却成功地实行了市场经济的先例。

基于这样的认识，我们去年经过大量工作，形成了国家税务局《关于近期税制改革的基本思路》，其主要内容包括，改革流转税制，在生产和流通领域普遍实行增值税；统一企业所得税制；新增和废除若干税种，调整税制结构，完善地

方税体系等。我们也注意到税制改革是一项非常复杂的系统工程，是宏观经济政策的重大调整，涉及到上下左右、各行各业经济利益的再分配。所以我们一方面通过宣传，使绝大多数人认识到税制改革的必要性，理解和支持税制改革；另一方面，我们也考虑到了我国税制的沿革和今后一段时间的客观条件，力求要在改革方案的设计上使绝大多数企业不至因此受到损失。这样就要充分调查研究，慎密地论证测算，多方听取各种意见，包括研究借鉴国际经验，精心设计、精心组织，做到既有总体安排，又有具体步骤。

借鉴国际经验，大胆吸收引进包括发达资本主义国家先进管理经验在内的人类文明成果，是我国改革开放的一项重要内容，也是我们按照发展市场经济要求搞好税制改革的一个重要环节。在二十世纪九十年代的今天，已经没有哪一个国家，可以关起门来“万事不求人”，做到完全的自给自足。恰恰相反，越是经济发达的国家，越是通过大规模的国际贸易，发挥各自的优势，从而优化资源配置，求得最佳的经济效益。过去一个时期，我国实行封闭式经营的结果，导致人们观念和经济上的落后。改革开放十多年来的实践证明，由产品经济到市场经济，由依靠计划到走向市场，最终广泛参与国际经济交往，与国家市场对接，是一个必然趋势。这就要求我国税制也要向国际惯例靠拢，从这个意义上来说，借鉴国际经验和国际税收的一般原则本身就是我们税制改革的一项内容。多年来，我们和世界上许多国家和地区的经济界、税务界同行们有着密切的交往，进行过一些税收工作方面的有益交流和合作，收到了很好的效果。特别是近几年来联合国开发计划署、国际货币基金组织、世界银行、国际财政文

献局给我们提供了资金和技术援助，这些援助已经成为我们推进税制改革的有力支持。今天我们请国际上知名的大公司的企业家和一些国家、有关国际组织的专家、学者在这里开会，目的就是交流税收工作经验，听取各位对我国税制改革的意见、建议。尽管我们是第一次以税务局长咨询会议的形式进行国际交流，但到会的专家、学者都具有丰富的理论素养和实际经验，很多人曾多次访问过中国，对我国税收情况有相当的了解，因此我相信这次会议一定能够取得成功。

为便于大家交流，下面我简要介绍一下中国税制改革的背景情况和进一步改革税制的基本思路。

我国的工商税收制度在改革开放以前是与集中计划经济体制相适应的单一税制。作为我国国民经济主体的国营企业向国家上缴利润，不缴纳所得税；流转税也一再简化合并，在一个相当长的时期内只实行一种工商税。严重制约了税收组织财政收入和调节经济职能作用的发挥。从八十年代初期以来，适应经济体制改革总体进程的要求，我国税制进行了一系列改革。建立了涉外税收制度和包括国有企业在内的各类企业所得税制度，改革了流转税制，引进了增值税。初步完成了从单一税制向以流转税和所得税为主体、其它各税相配合的多层次、多税种的复合税制的转化，增强了税收的财政和经济调节作用。但是由于现行税制的基本框架是按照“计划经济与市场调节相结合”的指导思想建立的，并且近几年既定的一些税制改革措施尚未到位，所以按照发展社会主义市场经济的要求来看，现行税制不完善、不合理的矛盾仍然较为突出，主要表现是：

1. 税制结构不尽合理，制约着税制整体效率的发挥。一

是企业所得税按不同所有制性质分别设置，外商投资企业和外国企业所得税、国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税并存，很难适应企业面向市场、公平竞争和转变经营机制的要求；二是流转税各税种的配合运用不够合理，产品税税率设置与价格多已放开的现状不协调，增值税税率多由产品税税率换算而来，并且征税范围局限性较大，结构复杂。此外，内外资企业还执行着两套不同的流转税制；三是地方税过于零散，不成体系，收入规模也较小，不利于分税制的实行。

2. 国有大中型企业所得税再加上税后上交，负担偏重，使其缺乏自我改造、自我发展的能力。同时，存在着名义税率高、实际税负低的问题，税收负担有必要进行合理调整。流转税和其它各税也程度不同地存在着实际税负明显低于名义税率的问题。

3. 税收的调控范围和程度不适应国民收入分配格局的变化和生产要素全面进入市场的现状，需要设置少量新的税种，同时一些不符合市场经济原则和重复设置的税种也应适时取消。

针对以上问题，我们要按照发展社会主义市场经济的要求，总结十一届三中全会以来税制改革的经验和教训，进一步改革税制。

近期税制改革的具体设想主要是：

企业所得税改革。把现行国营、集体、私营三个企业所得税合并，建立统一的内资企业所得税制，基本税率初步定为 33% 的比例税率。把国有企业实行的所得税前还贷改为税后还贷，取消所得税后征集的能交基金和预算调节基金，以

税法规范企业所得税税前扣除项目和列支标准。

流转税制的改革。建立增值税、产品税、营业税三税并立、双层次调节的新的流转税制格局。即在工业生产和商业批发零售环节全面实行增值税，选择少部分产品再征一道产品税。对除商业外其它第三产业实行营业税。增值税统一扣税范围，简并税率档次，简化计征办法，凭发货票扣税。适应对外开放要求，逐步使工商统一税向国内产品税、增值税、营业税靠拢，统一内外资企业流转税制。

个人所得税的改革。个人所得税改革的指导思想是，与按劳分配为主体，其他分配方式为补充的收入分配体制相适应，承认合理的收入差距，同时要调节过高收入。改革设想是修订现行的个人所得税，不分纳税人的国籍一律适用统一的个人所得税法。在新税法中，增加个人经营所得征税项目。在费用扣除上，对中外籍人员实行差别对待。

其它税种的改革主要包括以下一些内容：扩大资源税的征税范围和项目，近期首先考虑对所有石油开采普遍征收资源税，然后逐步对金属矿产品和非金属矿产品以及其他某些资源开征资源税；改革城建税，使之真正成为一个独立的地方税种；研究开征土地增值税、证券交易税、社会保险税；以及取消或合并若干种小税。

税收管理体制改革。适应分税制改革的需要，在划分中央税、地方税、中央地方共享税的基础上，改革税收管理体制。扩大地方税收收入规模，建立地方税体系，并按照收入归属划分税收管理权限。

国家税务局为了将上述改革思路付诸实施，已于今年初成立了税制改革办公室，集中了一批富有经验的税务专家，准

备用几个月的时间提出税制改革的实施方案，力争今年在税制改革上迈出较大的步伐。值此时机召开国家税务局局长咨询会议，各位专家、学者的意见将会对我们的税制改革产生积极的影响。

在上述改革实施之后，中国税制将适当简化，结构更趋合理，更富有效能。

女士们、先生们、朋友们：

改革开放是我国坚定不移的方针，随着社会主义市场经济新体制的逐步建立，我国经济将得到更好更快的发展，国际间的交往也将更加活跃，我相信我们与国家组织和各国经济专家、税务同行的合作将不断加强，我们之间的相互了解和友谊也会不断加深。最后预祝这次会议圆满成功，祝愿各位朋友在中国渡过一段美好时光。

谢谢大家。

发展中国家的税收水平 及税种结构

维托·坦兹著
国际货币基金组织

I 税收水平

1. 有关税收水平的具体说明

各国的税收水平及税收结构均不相同，这些不同点将分以下两部分阐述。

首先，让我们以 1978 年—1988 年期间经济合作与发展组织（下文中简称经合组织）的征税情况作为参考。该组织（含所有成员国）的税收水平从 1978 年占国内生产总值的 34.5% 增至 1988 年的 38.4%。而欧共体成员国的税收水平则是从 1978 年占国内生产总值的 35.1% 增至 1988 年的 40.8%。在上述这些国家的税收收入中，增长最多的是一般销售税（增值税等）和社会保障税。

表 1 是 88 个具有 1978—1988 年间统计数据的发展中国家税收水平的汇总表。为减少任何一年税收水平不正常波动的影响，表中的数据均采用滚动的三年平均值。表 1 显示了：

(A) 发展中国家的税收收入占国内生产总值的 17%—18%，平均而言，这一数字大约是经合组织国家的一半；(B) 十年内，税收水平相当稳定，税收增长不到一个百分点。因而，过去 10 年中，发达国家与发展中国家的平均税收水平差距拉大。

表 1 88 个发展中国家：主要税种的
税收收入 (1978—1988)
(占国内生产总值的百分比)

	1978—80	1980—82	1983—85	1986—88
税收总收入	17.2	17.5	18	17.9
所得税	5.2	5.6	5.6	5.3
个人	1.9	2.0	2.1	2.1
公司	2.9	3.3	3.2	2.8
其他	0.4	0.3	0.4	0.4
国内商品和劳务税	4.3	4.6	5.0	5.2
一般销售税	1.9	2.1	2.3	2.5
消费税	1.7	1.8	1.9	2.0
其他	0.7	0.7	0.8	0.7
外贸税	5.3	5.0	5.1	5.0
进口税	4.3	4.2	4.2	4.2
出口税	0.8	0.7	0.6	0.5
其他	0.1	0.1	0.2	0.3
社会保障税	1.4	1.4	1.5	1.5
财产税	0.3	0.3	0.4	0.3
其他税	0.7	0.5	0.5	0.6

来源：国际货币基金 政府财政统计及各国资料。

附表 A—1 至 A—4 分别反映了非洲、亚洲、拉丁美洲及

中东、北非国家 9 个地区的税收情况。我们暂时可以从表中就税收总额概括出如下结论：税收收入占国内生产总值最高比重的非洲国家，在 1978—1988 年间，税收收入仍呈现一定的增长趋势，这未免令人吃惊，因为，人们普遍认为非洲国家并没有成功地征收到大笔税款。另一令人吃惊的现象是，拉美国家税收水平仅次于非洲国家，而且，十年间，拉美国家的税收水平也有明显增加。（见附表 A—3）

亚洲地区，尤其是中东、北非各国，税收收入占国内生产总值的比重最低（附表 A—2 和 A—4），比全部发展中国家的平均数低几个百分点。而且，中东、北非各国税收水平十年间还下降了大约一个百分点。那些认为高税收对经济增长有害的人们，会把这一结果看成是其论点的佐证。因为，亚洲及中东、北非国家在上述期间经济增长率高于其他发展中国家。

除以上表格 A—1 至 A—4 所列示的按地区分类比较征税水平的方法外，按经济状况分类比较的方法也已被使用，见表 2 至表 6。表 2 显示了十七个高债务国税收情况。^① 首先，人们可能会认为，表 2 反映了 1978—1988 年十年间两种宏观因素对高债务国税收水平的影响。第一，这些国家 1982 年以后遇到了严重的宏观经济问题（如通货膨胀、收支不抵等）对税收收入产生了较大的消极影响；第二，为了获得偿还债务所需的更多的收入，这些国家有必要在以后几年比其他国家付出更大的努力以提高税收水平。这两个预测在表 2 的数据

^① 这些国家是：阿根廷、玻利维亚、巴西、智利、哥伦比亚、哥斯达黎加、科特迪瓦、厄瓜多尔、牙买加、墨西哥、摩洛哥、尼日利亚、秘鲁、菲律宾、乌拉圭、委内瑞拉、南斯拉夫。

中，得到了一定程度的证实。1980—1982年后，这些高债务国家的税收水平确实跌了一个百分点，这一下降在以后几年内全部恢复。结果到第十年末，平均税收水平基本保持不变。

表2 高债务国：主要税种的税收收入

(1978—1988)

(占国内生产总值的百分比)

	1978—80	1980—82	1983—85	1986—88
税收总收入	<u>17.2</u>	<u>17.5</u>	<u>18</u>	<u>17.9</u>
所 得 税	<u>5.2</u>	<u>5.6</u>	<u>5.6</u>	<u>5.3</u>
个 人	1.9	2.0	2.1	2.1
公 司	2.9	3.3	3.2	2.8
其 他	0.4	0.3	0.4	0.4
国内商品和劳务税	<u>4.3</u>	<u>4.6</u>	<u>5.0</u>	<u>5.2</u>
一般销售税	1.9	2.1	2.3	2.5
消费税	1.7	1.8	1.9	2.0
其 他	0.7	0.7	0.8	0.7
外 贸 税	<u>5.3</u>	<u>5.0</u>	<u>5.1</u>	<u>5.0</u>
进口税	4.3	4.2	4.2	4.2
出口税	0.8	0.7	0.6	0.5
其 他	0.1	0.1	0.2	0.3
社会保险税	<u>1.4</u>	<u>1.4</u>	<u>1.5</u>	<u>1.5</u>
财 产 税	<u>0.3</u>	<u>0.3</u>	<u>0.4</u>	<u>0.3</u>
其 他 税	<u>0.7</u>	<u>0.5</u>	<u>0.5</u>	<u>0.6</u>

来源：国际货币基金政府财政统计及各国资料。

表3和表4，介绍了另外一种按低收入国和高收入国分类的常用比较方法。在发展中国家工作的专家通常认为：较富有的国家提高税收占GDP比重比较容易，（也许正如瓦格纳定律所主张的更有必要），表3表4中的数据正是支持了这

一观点。就平均水平而言，富裕国家的税率要高于其他国家。十年期间，低收入国和高收入国的征税水平差距在4—8个百分点，十年来，由于最穷的发展中国家提高了税收水平，而最富的发展中国家降低了税收水平，这一差距减少到了三个百分点。

表3 1978—1988 低收入发展中国家税收一览表^①
(占国内生产总值的百分比)

	1978—80	1980—82	1983—85	1986—88
税收总收入	13.7	12.3	13.7	14.9
所得税	3.1	2.7	3.1	3.4
个 人	1.0	1.0	1.1	1.2
公 司	1.9	1.6	1.9	2.7
其 他	0.2	0.1	0.1	0.1
国内商品和劳务税	3.4	3.8	4.4	4.5
一般销售税	1.7	1.9	2.5	2.4
消费税	1.4	1.6	1.5	1.7
其 他	0.3	0.3	0.4	0.5
外 贸 税	6.6	5.1	5.4	6.3
进口税	4.7	3.9	4.1	5.3
出口税	1.6	0.9	1.1	0.9
其 他	0.3	0.3	0.2	0.2
社会保障税	0.2	0.2	0.2	0.2
财 产 税	0.2	0.2	0.2	0.2
其 他 税	0.3	0.3	0.3	0.3

来源：国际货币基金政府财政统计及各国资料。

① 人均收入低于400美元。