

SHUIZHOUZHIDU DE GUOJIBIJIAO



曹雪琴 著

学林出版社

税收制度 的国际比较

1.4-03

税收制度的国际比较

曹雪琴 著

学林出版社

税收制度的国际比较

作 者 曹雪琴

责任编辑 曹坚平

封面设计 周卫民

出 版 学林出版社

上海市钦州南路 81 号(200233)

学林出版社发行部

上海市文庙路 120 号(200010)

发 行 商务印书馆上海发行所

印 刷 常熟市第四印刷厂印刷

开 本 850×1168 1/32

版 次 1998 年 9 月第 1 版第 1 次印刷

印 张 8.5

字 数 190000

印 数 2000 册

ISBN7-80616-516-9/F·42

定 价 14.00 元

目 录

序	1
导 论	4
1. 税制理论概要	4
1.1 税制构造的类型	4
1.2 最佳课税理论	7
1.3 供应学派税政	15
现代税制的核心: 所得税	18
2. 所得税制概述	18
2.1 应税所得的范围和类别	18
2.2 所得税制的结构和模式	21
2.3 所得税的地位和特征	25
3. 个人所得税制	30
3.1 税基	30
3.2 纳税主体和纳税单位	46
3.3 税率结构和有效税负	51
4. 金融资产所得课税制	61
4.1 债权利息所得税制	61
4.2 债务利息支出税制	68
4.3 资本利得税制	70
5. 公司所得税	82

2 税收制度的国际比较

5.1 公司所得税的地位	82
5.2 公司税制内容	86
5.3 资本使用成本和税收刺激	101
6. 个人所得税和公司所得税的结合	109
6.1 重复征税	109
6.2 一体化制度	113
风靡全球的国际税种: 增值税	124
7. 增值税制模式	125
7.1 规范特征	125
7.2 理论优点	127
7.3 内在矛盾	131
8. 欧美国家的增值税	133
8.1 欧盟增值税制一体化	133
8.2 欧盟消费税制的协调	138
8.3 美国和增值税	143
9. 发展中国家的增值税	149
9.1 发展进程和特征	149
9.2 累进机制的选择	152
9.3 中国增值税制的完善	161
10. 亚洲工业国(地区)的增值税	163
10.1 日本增值税制	163
10.2 我国台湾省的增值税	174
21 世纪的税制增长点: 社会保险税	178
11. 社会保险税制	178
11.1 社会保险税的性质和结构	178
11.2 发达国家社会保险税制	182
11.3 社会保险税和个人所得税的结合	194
税制领域的“新大陆”: 资源环境课税	212
12. 污染税	214

12.1 污染征税的依据·····	214
12.2 污染税制的发展·····	216
12.3 污染课税的实践效应·····	222
13. 能源税制·····	224
13.1 能源税制的地位和结构·····	224
13.2 能源税政·····	225
13.3 能源生产课税·····	228
13.4 能源消费课税·····	231
13.5 交通运输税收·····	236
13.6 污染能源税制的借鉴·····	240
14. 土地税制·····	242
14.1 现代土地税制的意义和性质·····	242
14.2 日本土地税制·····	243
14.3 韩国土地税制·····	254
14.4 健全中国的土地税制·····	256
主要参考文献 ·····	260

序 言

80年代开始,世界范围内,税制改革的浪潮风起云涌。发祥于英国席卷整个西方世界,在美国登峰造极的所得税制改革,对经济发展产生了历史性的影响。与此同时,深受感染的广大发展中国家在发展开放过程中,也纷纷反省传统的税制,进行了调整。进入90年代,虽然急风暴雨式的改革在西方暂时中止,但是,发展中国家,特别是向市场经济体制转轨过渡的国家,追求适应新经济体制税制结构的改革势头方兴未艾,而发达国家巩固扩展改革成果的“微调”举动也没有停息。

税收制度是按照一定的理论准则,根据税种本身的性能,遵循税收政策,适应经济条件而构造出来的。各国税制是特定理论和政策在制度要素和税类构成方面的贯彻和体现。80年代的税制调整,理论上主要受导于最佳税制论和供应学派的影响。理想中的税制“天国”在许多方面扭转了整个世界税制的特征和方向。结构简化,效应中性,竞争中的趋同和一体化,发展中的制度创新,模式融合转换,注重包括征集管理在内的整个税系的建设,等等,成为近十多年来世界税制发展的一般特征。在沿着公平、中性、简化的方向的调整中,世界成了最适税制理论和供应学派税政的实验舞台。

尽管如此,80年代以来的税制调整,各国的经济出发点是

不同的。在历史遗留的沉积岩上,每个国家依据不同的经济社会背景,搭建着自己的税制舞台,在公平中性简化的主题中,演奏自己的变奏曲。许多国家,包括中性韵味最浓烈的工业化国家,并没有放弃税收刺激杠杆。曾几何时,当中性简化税制的回音还在历史上空回荡的时候,率先步入改革行列的美国,面对巨大的压力,又在悄悄地引进公平性立法,从而使人们对以效率为重的中性税政平添一份疑虑。撩开税制发展的完整画面,人们惊奇地发现,热闹一时的中性税调整,原来并不那样单纯、划一。

本书的目的是:比较各国税收制度的历史、现状和政策取向。这将有利于人们从广泛的视野检验税收理论和政策,借鉴成功与失误经验,增强中国税制的适应性,迈向实践中的最佳税制。在税制比较中,分别介绍各个税种,似乎是唯一可行的办法。可是,一本比较性著述,如果只是单纯介绍别国的各种税种税法,难免欠之琐碎的罗列,会削弱它的意义。我们的意图是,避免这种著述常规,在简要概括税制结构的前提下,尽可能对制度中所反映出的共性问题作深入的对比,以引发进一步的思考。

基于这样的考虑,本书在章节上作了如下安排:首先在导论中,简要概括同税制发展息息相关的税制理论和概念,作为理解税制的基本工具。其后,按照税制结构中的主要税类,第一篇比较所得税制;在简要对比所得税制模式和地位的基础上,具体分析简化中性的税制调整中,西方个人所得税、公司所得税制等主要方面的变化面貌。这一部分包含有研究中一般不多涉及的、系于金融资产所得税制的比较。第二篇是间接税制发展中风靡全球的增值税。分析扩展到欧洲、北美、亚洲等广阔的国际范围。第三篇社会保险税制将视野拓展到保险税同个人所得税制的结合衔接等边缘问题。最后,对关系到千秋万代的资源和环境税收制度,作了探索性的国际对比。

成书过程中,笔者对自己提出这样一些要求:一是资料准确;二要能完整全面地反映税制潮流,不失于偏颇;三是尽可能涉及税制发展中的一些热点、创新点和新增增长点。为此,我们选择了环境税制、保险税制、金融资产所得税制等这样一些比较艰难的问题。颇感遗憾的是,虽然已尽了努力,充分地搜寻各种译文和原文版资料,但目前国内现有税制文献中,能完整反映发展中国家的相当有限;受资料来源的制约,文中对发展中国家的制度分析也就相对单薄。

笔者希望,呈献在读者面前的这本书,将有所意义。开卷之后,哪怕有一丝“有益”之感,都将是一种莫大的鼓舞。笔者发现,通过写作,已激起自己更强的探索之欲,催促自己去进行更为深刻的探索。我的深切体会是,成书本身是学识的一种提炼和深华;成书过程是发现自身理论欠缺的最好办法。所谓学海无边,希望自己会有更成熟的认识和成果来补充和修正案前的这本拙著。

作 者

1997年7月1日于华东师范大学国际金融系

导 论

1. 税制理论概要

80年代开始,税收制度成为理论研究的热点。在进行探讨时,西方税收学者发展了一系列理论和方法,其中最具影响力的是最适课税理论和供应学派政策。这一章将综合其基本观点。

1.1 税制构造的类型

税收制度,从税收立法的意义上被定义为:“国家颁布的税收法令、法规、条例的总和。”它是税收征纳活动的规范和依据。税收制度,从结构系统上考察,是统一税收主权下税收体系的内部构造及不同税种类型的组合搭配。习惯上,人们将税收制度区分成两大类型——单一税制和复合税制。

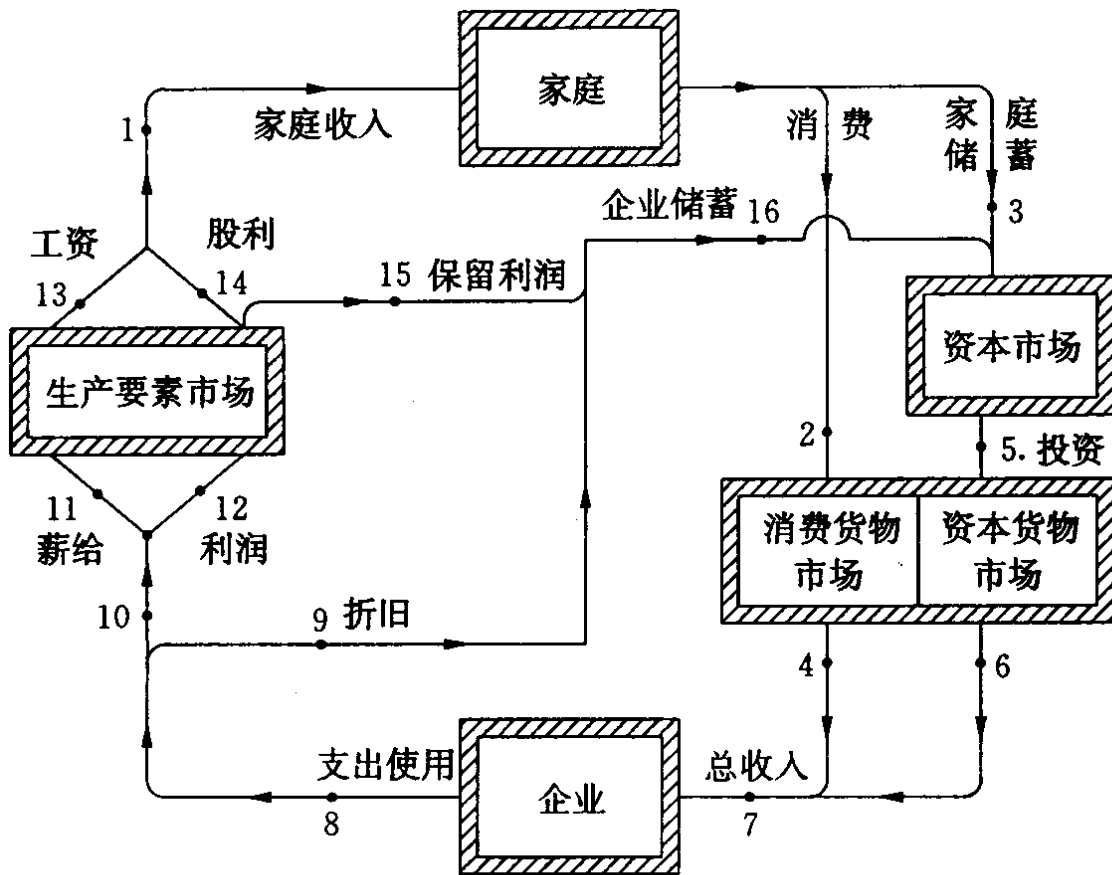
单一税制中,整个税系只包含少数几个简单的税种,不存在明显的结构构造问题。单一税制,结构单纯,征集简便,但只适应于水平较低的经济发展阶段,随着工业文明的降临,已遭到否定和淘汰。

取而代之的复合税制,在同一税系中容纳多个税种类型,其内部构造主要包含三大税类体系:商品课税,收益所得课税,财

产(土地)课税。前者称间接税,后二者称直接税。收益所得税和商品(销售)税是现代税制的主体类型;资源环境税类是在上述三大税系基础上形成的新型复合性税收类别。

在剖析税制结构同经济运行体系的内在关系时,美国著名的财政学家马斯格雷夫夫妇,通过社会资金运动流程图,简要地描绘了现代税制中可能包容的各种税类,揭示出商品所得课税在经济运行流程中的可能分布点,勾划了现代复合税制的基本构造。

图 1.1 现代社会货币运动流程和税收分布图



图中将私人经济单位分为家庭个人和企业两类。顺时针方向表示家庭和企业的货币收支,逆时针方向表示生产要素的投入和产出。货币收支和投入产出发生对流。家庭收入(1)可用以消费支出(2)和家庭储蓄(3)。消费支出(2)进入消费品市场购

买,转化为消费品供应企业的收入(4)。家庭储蓄(3)通过资本市场形成投资(5)。然后在资本货物市场购买支出,形成资本货物供应企业的收入(6)。企业总收入(7),在支出使用(8)时,扣除补偿折旧的(9),其余部分(10),在生产要素市场作为薪给(11)购买劳务,作为盈利利润(12)购买资本生产要素。按照等价交换的市场准则,要素提供者(劳动者和资本所有者)分别获得工资(13)、股息、利息和租金(14)等国民收入份额。这些所得成为家庭个人的收入(1)。此外,还有一部分企业收入作为保留利润(15),加上折旧(9)构成企业储蓄(16),它和家庭储蓄(3)一起形成投资资金,进入资本和资本货币市场。

如果将图 1.1 描绘的资金运动流程理解为平面坐标的四个象限,则上半部反映家庭个人收支,下半部反映企业收支。左侧是要素市场交易,形成国民收入分配,构成现代所得税的征税范围。其中点(1)和(12)分别为个人所得税和公司所得税的征集点。点(11)和(13)为社会保险税的征集点。点(2)是建议中取代点(1)的消费支出税,点(10)是建议中取代(12)的现金流量税的征集点。右侧反映商品流通,是商品税系的征集范围,可以选择对所有商品交易征集的一般消费税,也可选择只对部分消费品征集的特别消费税。就征税环节看,目前主要是在企业(卖方)销售时的点(4)(6)征集销售税,营业税,增值税,消费税等。根据征税范围和环节的不同,商品税被细分如下:

- | | |
|----------------------------|--------------------------------------|
| 1. 一般消费税
(GCT)
(销售税) | 单一环节销售税:产制(产品税,货物税) |
| | 批发
零售销售税 |
| | 多环节销售税:周转税(TURNOVER TAX)
增值税(VAT) |

2. 特别消费税(EXCISE TAX):对部分消费品在销售时征集

3. 关税:进口税、出口税、过境税等

在比较国民税制特征时,复合税制被分成三种模式:直接税制型,间接税制型,直接和间接税结合的二元型。直接型以收益所得和财产等对人课税为主体税收;间接型以商品劳务交易等对物课税为主体税收;二元型兼容收益所得税和商品税。就单独的税种税类看,直接税和间接税具有不同的公平效率性能;复合税制容纳多种税类,互相配合取长补短,有利于拓宽征税范围和层次,开辟财政收入来源,也利于兼顾公平和效率要求,税系总体功能较强,收入弹性也大。可是,究竟建立直接型复税制,还是间接型或二元型复税制,实践中并不存在绝对优劣的统一模式,关键要看税类的组合搭配是否科学合理,具有经济上的适应性。由此,就需要确定各税类的公平效率特征。

1.2 最佳课税理论

1.2.1 福利经济学——最适税制的出发点

税制建设中,公平和效率始终是强调的基本准则。问题在于什么是公平,什么是效率。实践中,公平和效率之间存在着无法回避的置换关系。税收制度孰为好?经济学家们从福利经济学出发进行探索。

福利经济学,是以福利效用为标准来衡量公平效率的经济理论。它认为,经济活动最根本的目的是增进福利,提高效用。当资源配置不能再作进一步组合变化,以使部分人境况改善的同时,不引起另一部分人境况的恶化,这时社会资源的配置就处于最有效率的状态。这种状态称为帕累托最优,或帕累托效率。它因意大利经济社会学家维尔富雷德·帕累托而得名。人们经常

以帕累托最优作为资源配置是否合意的评价标准。如果没有达到帕累托状态,资源配置就是“浪费的”。

如何实现帕累托最优?福利经济学认为,市场竞争这只“看不见的手”能使资源配置自动达到最优状态。因为,在完全竞争条件下,厂商按照边际成本等于边际收益进行生产,这样不仅企业利润能够最大化,个人边际替代率也达到相等。

可是,帕累托最优是从个人效用出发的理想配置状态,它没有涉及社会分配不均衡问题。同时,资源配置中,市场存在一系列的缺陷。例如,对非盈利性公共产品的供应配置不足;竞争中,私人边际成本会偏离社会成本,形成负外部效应;市场根据个人投入的要素形成的收入分配不公平;此外,经济周期波动,竞争中规模效应产生的自然垄断等等,都影响资源有效配置和经济福利。上述市场缺陷要求政府参与资源配置。作为配置手段之一的税收的使命不仅仅是为政府筹集财政资金,还应该补充和修正市场的不足。税制结构怎样构造,才能不负这一历史使命?在说明这些问题时,人们提出了额外负担理论。

1.2.2 超额负担——税制效率标准

1. 修正税和扭曲税

福利经济学认为,政府参与资源配置和课税时,也必须服从帕累托最佳要求,追求福利最大化。据此,西方学者将税收分为修正税和扭曲税两种类别。修正税(CORRECTIVE TAXATION),是可以修正经济外部效应、弥补市场缺陷的税收。例如对资源环境的课税,有利于生态环境保护和资源管理,有助于资源配置效率的提高。扭曲税(DISTORTIONARY TAXATION)是相对于非扭曲税的概念。约瑟夫·斯蒂格里兹((JOSEPH E. STIGLITZ, 1988)把非扭曲税定义为“个人无法

改变其纳税义务”、实现回避的税收。它不影响个人对工作和休闲、消费和储蓄的初始选择。一般认为,总缴性课税(A LUMP SUM TAX),例如人头税或基于某些不可改变性特征(诸如年龄性别)的课税,属于非扭曲税,它们一视同仁普遍征收,个人无法回避,不会因税负而改变原有的选择。与此相反,扭曲税是个人可能回避,课税会影响其经济决策的税收。它改变市场资源配置的原来状态,产生配置效率损失(DEADWEIGHT LOSS)。大多数商品税和所得税都具有扭曲性。

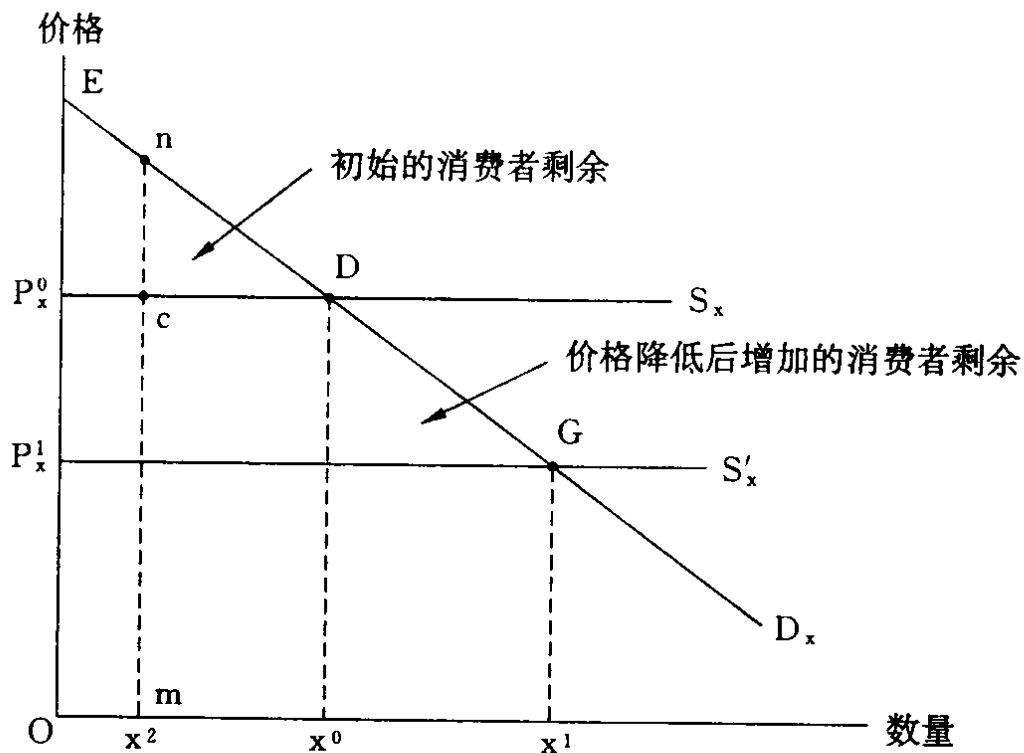
2. 超额负担

西方学者将主要精力放在扭曲税上,提出了减轻税制扭曲和效率损失的任务。其首要的步骤是建立了评价效率损失的方法工具。超额负担(EXCESS BURDEN)则是衡量效率损失的重要方法。

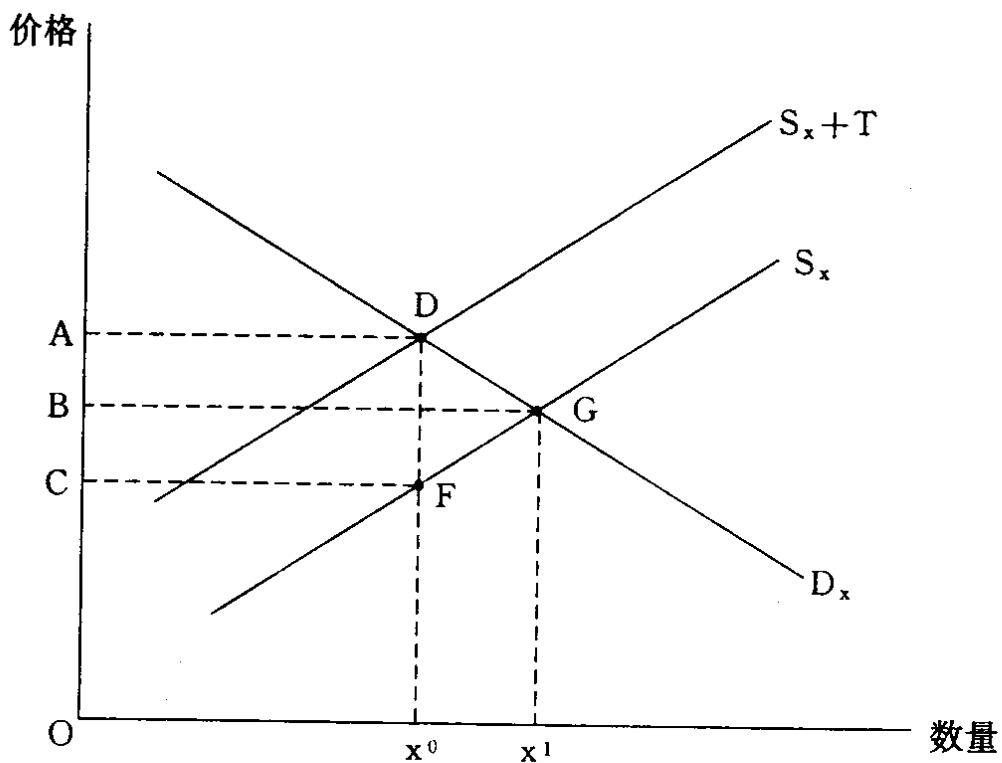
超额负担,也称额外负担,是指征税造成的个人福利损失大于政府税收收入本身的量。超额负担的度量是建立在消费者(或生产者)剩余理论基础上的。福利经济学中,消费者剩余是用来分析经济环境变化时消费者福利改进程度的工具。举例来说:

现有某商品 X,假设它的供应量仅为 X_2 ,消费者愿为第 X_2 个商品支付的最高价格是 MN 元。后来商品 X 的供应量增加到 X^0 ,市场价格降低为 P_x^0 ,结果消费者购买第 X_2 个商品时,实际只支付了 MC 的价格,他享受到了 NC 元的“剩余”。当商品 X 的均衡价格为 P_x^0 时,消费者实际支付价格为 $P_x^0-O-X_0-D$,初始的消费者剩余总量为 P_A^0-E-D 。如果商品供应量又从 X_0 增加到 X_1 ,该商品价格再从 P_x^0 降低为 P_x^1 ,这时,消费者实际支付的价格总和为 $P_x^1-O-X_1-G$,消费者剩余总量增加了,增加的部分为: P_x^1-E-G 减去 P_x^0-E-D 的面积部分,为 $P_x^0-P_x^1-G-D$ 。

附图 1.2 消费者剩余量图示



附图 1.3 超额负担量图示



福利经济学将这种“心理状态”上的福利和效用增加,称作消费者剩余。它用经济语言表达就是“消费者愿意对商品支付的最高金额和他在竞争市场里实际支付的金额之间的差额”。在坐标图中,它是“位于需求曲线之下,市场价格水平线之上的面积”。同理,生产者剩余(或劳动者剩余)是指生产者供应商品时愿意接受的最低价和实际得到的价格之间的差额。

超额负担理论证明,政府征税的资源转移过程中,所造成的消费者福利减少,超过征税带给政府的财政收入。课税中社会福利量白白流失了。现以附图 1.3 来说明:

仍假设 X 商品市场,DX 为需求曲线,SX 是供给曲线。征税前的供求均衡点在 G,产量和价格分别是 O-X1 和 O-B。现政府对 X 商品征收从量税 DF,税负由生产者和消费者各负一半。政府税收提高了商品 X 的相对价格,使需求减少,供给曲线 SX 向左上方移动至 SX+T。税后新的供求均衡点在 D,产出量降为 O-X0,价格上升到 O-A。

税后商品价格上涨,使消费量减少,导致消费者剩余的损失。损失面积相当于图中 ABGD 部分。同理,税负造成生产者的税后收益降低,按照生产者剩余理论,这导致生产者剩余减少了 BCFG。供求双方共损失福利为 ACFGD。问题在于损失了的生产者和消费者剩余并没有全部转化为财政收入。按照先前的假设,单位商品的从量税为 DF,商品 X 的税收总量为: CF(销售量) × DF(税率) = ACFD。图 1.3 表明,税收总量同损失的消费者和生产者剩余量 ACFGD 之间存在一个 DFG 的三角型差额,这个差额面积就是商品税的超额负担量,也就是该税收造成的福利效率损失。它为美国学者阿诺德·赫伯格(ARNOLD HARBERGE)所发现,称作赫伯格三角。它表明,纳税人不仅承担了政府赋税,将私人资源转移给政府,还因价格上涨、消费量