

全国 税务系统公务员

培训和职业教育规划教材

比较税制

杨春梅 主编

中国税务出版社



BIJIAO SHI ZHI

99
F811.4
33
2

全国税务系统公务员培训和职业技术教育规划教材

比 较 税 制

主编 杨春梅

XAK47/14

中国税务出版社

责任编辑：王静波
责任校对：于 玲
技术设计：桑崇基

图书在版编目(CIP)数据

比较税制/杨春梅主编.
—北京:中国税务出版社,1999.3
全国税务系统公务员培训和职业技术教育规划教材
ISBN 7-80117-228-0

I. 比…

II. 杨…

III. 税收制度—对比研究—世界—教材

IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 02747 号

比 较 税 制

主编 杨春梅

中国税务出版社出版发行

(北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮政编码:100053)
各地新华书店经销
北京外文印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开 7.875 印张 198 千字
1999 年 3 月第 1 版 1999 年 3 月北京第 1 次印刷
印数:1~20000

ISBN 7-80117-228-0/F·179 定价:13.00 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

编 审 说 明

《比较税制》是国家税务总局职业技术教育和公务员培训“九五”规划教材,供全国税务系统公务员更新知识培训使用。

参加本书编写的有:长春税务学院杨春梅、岳树民、王振宁。
全书由主编杨春梅总纂定稿。

本书经国家税务总局教材编审委员会审定通过,国家税务总局高级经济师庞仁廉担任主审。书中如有不妥之处,请读者批评指正,以便再版时修订。

国家税务总局教材编审委员会

1999年2月

前 言

在当今世界各国的经济交往日益向纵深发展的背景下,各国经济发展的相互依存性和关联度日益提高,税制建设和税制改革也呈现出相互影响,相互渗透,趋向一致的重要特征。80年代以来,以西方国家为先导的席卷全球的,以简化税制、减少优惠、拓宽税基和降低税率为共同内容的税制改革浪潮就充分论证了这一点。当然,由于世界各国处于不同的经济发展阶段上,且其社会政治文化、历史背景存在差异,则其税制也表现出各自的特色,很难找到税制完全相同的两个国家。因此,比较分析各国税收制度的异同,探索各国税制运行的共同规律和发展趋势以及相异之处,有利于在立足我国国情的基础上,研究我国税制进一步完善的方向及目标,也有利于取人之长,补己之短,以真正建立起既适应本国实际,又适应经济发展国际化需要的税收制度。

本书主要运用比较的方法对世界各国,包括经济发达国家和发展中国家的税制结构模式、重要税种,即个人所得税、公司所得税、社会保障税、增值税、消费税、关税、财产税及税收管理体制和税收征管制度从理论到实践上进行对比分析,概括其优缺点,揭示其利弊得失,以深化

对税制运行规律的认识和研究。

本书的写作旨在使税务干部在了解我国税制的基础上,进一步扩大视野,放眼世界,了解世界,更新和提高税收知识层次,把握世界范围内税制运行的趋向,同时结合工作实际,针对存在问题,借鉴和吸收其他国家的有益作法,指导和完善实际工作。为使本书内容充实,本书在写作过程中参阅了大量的资料,在很多地方引用了他人的成果,在此对他们致以诚挚的谢意。

编 者

1999年2月

目 录

第一章 世界各国税制结构的比较	(1)
第一节 税制结构的分类.....	(1)
第二节 世界各国对税收结构模式的选择.....	(8)
第三节 世界各国税收负担水平的比较.....	(17)
第二章 个人所得税制度的比较	(22)
第一节 个人所得税征税范围的比较.....	(22)
第二节 个人所得税扣除项目的比较.....	(28)
第三节 个人所得税税率制度的比较.....	(40)
第四节 个人所得税课税模式的比较.....	(50)
第五节 个人所得税征管制度的比较.....	(52)
第三章 公司所得税制度的比较	(56)
第一节 公司所得税的理论基础.....	(56)
第二节 公司所得税的税制类型.....	(61)
第三节 公司所得税征税范围的比较.....	(64)
第四节 公司所得税应税所得的确定.....	(66)
第五节 公司所得税税率制度的比较.....	(71)
第四章 社会保障税制度的比较	(88)
第一节 社会保障制度概述.....	(88)
第二节 社会保障税制度的比较.....	(96)
第三节 关于社会保障税的几个问题.....	(109)
第五章 增值税制度的比较	(114)
第一节 增值税概述.....	(114)

第二节	增值税的纳税人·····	(120)
第三节	增值税的征税对象·····	(128)
第四节	增值税的税率比较·····	(140)
第五节	增值税的计算方法比较·····	(146)
第六章	消费税制度的比较·····	(151)
第一节	消费税及其类型·····	(151)
第二节	消费税的课征范围比较·····	(153)
第三节	消费税的基本特征·····	(155)
第四节	消费税的计税方法比较·····	(158)
第七章	关税制度的比较·····	(161)
第一节	关税概述·····	(161)
第二节	关税的完税价格·····	(167)
第三节	关税税则制度比较·····	(171)
第八章	财产税制度的比较·····	(176)
第一节	财产税的性质和分类·····	(176)
第二节	一般财产税的比较·····	(182)
第三节	土地税的比较·····	(195)
第四节	遗产税和赠与税的比较·····	(202)
第九章	税收管理体制的比较·····	(210)
第一节	税收管理体制模式的比较·····	(210)
第二节	西方国家所实行的分税制模式·····	(212)
第十章	税收征收管理制度的比较·····	(222)
第一节	税务登记管理·····	(222)
第二节	纳税申报和税款征收·····	(223)
第三节	税款核算·····	(233)
第四节	税务稽查·····	(234)

第一章 世界各国税制结构的比较

第一节 税制结构的分类

税制结构是指税收制度中税种的构成及各税种在其中所占的地位。只有在复税制条件下,才会谈到税制结构,而复税制是税制模式的一种。因此我们首先进行税制模式的分类,在此基础上来划分税制结构的类型。

一、税制模式分类

税收制度以构成的税种多少为标准,可以划分为单一税制模式和复合税制模式。

(一)单一税制

单一税制是指只有一个税种的税收体系。在税收的历史上,曾经有人积极主张实行单一税制,但它始终只是在理论上存在,世界各国并未实行,因此在税收学上也称为单一税论。关于单一税制的主张较多,而且都与不同时期的政治主张、经济学说相呼应,其理论根据及其经济基础各有差异,大致可分为四类:

1. 单一土地税论。主张单一土地税的为重农学派,魁奈为其主要代表人物。这种税收经济理论是以“纯产品”学说为基础的,认为只有农业才能创造纯产品,地主是唯一占有纯产品(剩余产品)的阶级,所以主张实行单一土地税,由占有纯产品的主阶级负担全部税收,而免除租地农场主和商业者的一切税收负担。至19世纪,单一土地税又被美国经济家亨利·乔治再次提出,他积极

主张推行“单一地价税”。亨利·乔治认为,资本主义制度的弊病就在于社会财富分配不公。虽然随着社会生产技术的进步,物质财富迅速增长,但由于地主垄断土地,社会进步带来的全部利益都转化为地租收入,使得人民陷于贫困,生产发展受到阻碍,所以亨利·乔治主张实行单一土地税,以使土地增值收益全部归社会所有。

2. 单一消费税论。主张单一消费税的多为重商主义学派学者。17世纪,英国人霍布士主张实行单一消费税,废除其他一切税收。他认为,人人都要消费,对消费品课税,能使税收负担普及于全体人民,限制贵族及其他阶层的免税特权。至19世纪,德国人普费非也主张实行单一消费税。他从税收平等原则出发,主张税收应以个人的全部支出为课税标准,也就等于就全部消费课税。因为消费是纳税人纳税能力的体现,消费多者,负税能力大,消费少者,负税能力小,对消费支出课税,符合税收平等原则。

3. 单一资本税论。单一资本税的代表人物是法国人计拉丹和门尼埃。单一资本税论主张以资本的价值为标准征税。这里所说资本是指不产生收益的财产。对资本课税既可以刺激资本用于生产,又可以促使资本的产生,并能捕捉所得税无法课及的税源。这一学说又分为两种观点,一是以美国学者为代表所主张的以资本为课税标准,但资本仅以不动产为限;另一种则是以法国学者为代表所主张的应以一切有形的资本为课税对象。

4. 单一所得税论。早在16世纪,法国人波丹曾经讨论过单一所得税。18世纪初叶,法国人移班主张单一所得税。19世纪下半叶,单一所得税盛行于德国,特别是拉萨尔等人基于改造私有制的立场,主张采取高度累进的所得税以平衡社会财富。他们认为消费税是对多数贫农的课税,而所得税则是对少数富有者的课税,因而提倡单一所得税制。

历史上单一税制理论的提出有其时代背景,主要是由于当时税制复杂,政府横征暴敛,人民不堪其苦,或者是由于税收分配不

公平,而遭到了人民的反抗。另外,单一税论的提出,也是由于人们看到了它的一些优点:①税收的课征只有一次,对生产和流通影响很小,有利于经济的发展;②稽征手续简单,减少了征收费用;③可使纳税人轻易了解其应纳税额,可以减少苛扰的弊端。

但是,单一税制也有很多缺点,以税收原则的要求来看,主要表现在以下几个方面:①从财政原则看,单一税制很难保证财政收入的充足,也就难以满足国家经费的支出需要;②从经济原则看,单一税容易引起某一方面经济上的变动;③从社会原则看,单一税制的征税范围很小,不能普及一切人和物,不符合税收的普遍原则。同时单一税只对某一方面课税,而对其他方面不课税,也难以实现税收的平等原则。

(二)复合税制

复合税制是国家选择多种税,使其同时并存、相互协调、相互补充,而成为有机的税收体系。税制结构要具备一定的功能,而具备一定的功能必须符合各项税收原则的要求,一个税种不可能合乎一切税收原则的要求,只有复合税制才能做到。复合税制的优点体现在:就财政收入而言,税源广且普遍,伸缩性大,弹性充分,收入充足;就社会政策而言,具有平均社会财富,稳定国民经济的功能;就税收负担而言,从多方面捕捉税源,可以减少逃漏。所以说,复合税制是比较科学合理的税制结构。复合税制为当今世界各国所普遍采用。当然,复合税制也有一些缺点,表现在:税收种类较多,对生产和流通可能带来不利影响;征收手续繁杂,征收费用较高;容易产生重复课税。

二、税制结构的类型及其比较

(一)税制结构的类型

当今世界各国都实行复合税制。复合税制可划分为不同的结构类型。划分的标志就是主体税种的选择。主体税种是一个国家

税制结构中占据主要地位,起主导作用的税种。其特征是在同一征税权主体设置的税种中收入比重最高,主体税种决定一个税制结构的性质和主要功能。一般说来,税收可分为四大类。第一大类是所得税,包括个人所得税、公司(法人)所得税、社会保障税。第二大类是商品税,包括全值流转税和增值税。第三大类是财产税,有一般财产税、个别财产税、遗产赠与税等。第四大类是行为税。这些税种中,有的可充当主体税种,有的则永远只能充当辅助税种。税收发展的历史表明,只有一般财产税、所得税和多阶段课征的流转税、关税以及增值税才能充当主体税种,这是由这些税种的性质决定的。从理论上讲,一个复合税制结构中可只有一个主体税种,也可有两个、三个甚至多个主体税种,因此,复合税制结构类型可划分为单主体税的税制结构、双主体税的税制结构、多种税并重的税制结构。就单主体税的税制结构看,有个人所得税(含具有个人所得税性质的社会保障税)为主体的税制结构,法人所得税为主体的税制结构、全值流转税为主体的税制结构、增值税为主体的税制结构和财产税为主体的税制结构。

(二)主要税制结构类型的比较分析

复合税制结构的理论类型很多。而实践中税制结构的类型并没有那么多。综观当今世界各国税收实践,各国税制结构虽千差万别,但从大的方面来看,处于同一经济发展水平的国家在税制结构选择上还是具有一些共性,其具体情况见下节。国际税务专家几乎一致认为当今世界各国存在两大税制结构模式,一是以所得税为主体,另一个是以商品税为主体。下面就这两种主要税制结构模式,对其各自的优缺点进行比较分析。

1. 以所得税为主体的税制结构

在以所得税为主体的税制结构中,个人所得税和社会保障税普遍征收并占据主导地位,法人(企业)所得税也是重要税种。通过所得税所筹集的税收收入占全部税收的主要部分,对社会经济

的调节主要通过所得税来实现,同时辅之以选择性商品税、关税和财产税等,以起到弥补所得税功能欠缺的作用。

以所得税为主体的税制结构在贯彻税收原则方面具有一些突出的优点。首先表现在贯彻税收公平的原则上。在衡量纳税能力的标准——包括所得、消费支出和财产中,以所得为标准是一种较好的选择。所得税作为对人税,属直接税,税负不易转嫁。所得税的课税对象是纯所得,即扣除必要费用后的净收益,可采用累进税率,实现对高收入者多课税、对低收入者少课税或不课税的量能课税原则,体现纵向公平和横向公平。所得税中的个人所得税的征收实行源泉扣缴制度,可控制税源,因此其对收入调节更为直接有效。总之,所得税,尤其是个人所得税在调节社会成员间收入差距,实现税收的社会公平目标上具有突出的作用。社会保障税的征收为社会保障制度提供了物质基础,虽然就社会保障税征收本身而言,对社会成员间收入差距的调节作用不大,但通过社会保障基金的支付,即对低收入者多支付、高收入者少支付,可实现社会成员间收入的再分配,促进社会公平和社会稳定目标的实现。其次,所得税为主体的税制结构在促进宏观经济稳定方面可以发挥重要的作用。累进制的所得税制度富有弹性,对宏观经济具有自动稳定的功能。具体来说当经济过热、需求过旺时,由于所得税的累进性,其增长速度高于国民收入的增长速度,从而会抑制需求,相反,在经济衰退,需求不足时,所得税可自动减税,起到刺激需求的效应。同时通过相机抉择税收政策的运用,即在不同的经济发展周期,对所得税税率、各种减免扣除项目及其数额进行调整和变动,可实现对社会总供给和总需求的调节,有利于在市场机制无法合理地配置资源时促进经济协调发展。再次,所得税为主体的税制结构在获得财政收入方面是稳定可靠的。随着国民经济的不断发展,经济效益的不断提高,所得税的税源是日益增长的。而且所得税的收入弹性很大,通过提高或降低税率,可以使收入适应财政

支出需要。再辅之以其他的选择性商品税,如特种消费税,可进一步增强这一结构的聚财功能。

当然,所得税为主体的税制结构在贯彻税收原则方面也有一定的局限性。首先表现在:实行税率高、档次多的所得税制度虽有利于实现公平,但却会对经济效率产生损害。这是因为税率高,档次多,对于纳税人而言,其应税收入达到一定数额后,再增加劳动或投资,其增加的收入所适用的税率就会提高。如对一个纳税人来说,其所每增加1元的收入适用的税率为60%,这意味着他所增加的1元收入中有0.6元要缴税。因此,从税收因素考虑,纳税人就会选择休闲、消费,而不是选择劳动、储蓄和投资。边际税率越高,消极影响越明显,因为劳动越多、投资越多、收入越高的税收负担越重。从而会挫伤劳动者的劳动积极性和投资者的投资热情。其次,所得税在征收管理上,相对于其他税种,尤其是对照商品税要复杂得多。所得税的计税依据是应税所得,应税所得是经过复杂的计算后得出的,而且要加以核实,所以征收管理相对困难。其征税成本居各税之首。再次,所得税虽然公平,但实践中受到征管可行性的制约,也难以彻底实现公平,因为所得的计算和费用扣除难以做到绝对合理。所得在表现形式上有货币所得和实物所得之分,税收的公平要求对不同表现形式所得同等征税。但实践中很难对非货币所得实施征税。当然,这可以用财产税和选择性商品税加以补充。如财产税可以对未课所得税的收入而累积下形成的财富征税。

综上所述,所得税为主体的税制结构在实现税收公平目标上占有优势。当然,其纵向公平原则的贯彻会影响到经济效率,即在公平和效率目标上存在矛盾。矛盾的关节点在于税率结构如何选择。同时,这一税制结构的聚财功能也是强的。

2. 以商品税为主体的税制结构

在以商品税为主体的税制结构中,增值税或周转税、一般营业

税、销售税、货物税、消费税、关税等税种作为国家税收收入的主要筹集方式,其税额占税收收入总额比重最大,并对社会经济生活起主要调节作用。而所得税、财产税、行为税作为辅助税起到弥补商品税功能欠缺的作用。

以商品税为主体的税制结构的突出优点首先体现在筹集财政收入上。无论是以增值税为主体还是以流转税为主体,都有利于保证财政收入。增值税或流转税都是多阶段课征的。增值税是对增值额课征,从整体税负看,就是对商品或劳务的最终销售额课征,在税率一定的情况下,随着经济发展、销售额增加,增值税收入也会增长。一般营业税或流转税是对各阶段、各环节的流转额全值征收,只要有销售收入和营业收入额实现,而不管是否盈利,就会征收到相应的税收。商品税因是转嫁税,征收阻力小,可以有效地防止减免税,因此可及时筹集到稳定可靠的财政收入。在促进经济效率的提高上,商品税也可以发挥重要的作用。前述商品税是转嫁税,但税负转嫁要真正实现,商品生产经营者必须依据市场需要生产高质量的商品,也就是说只有其产品被社会所承认,税负才能转嫁出去。否则税负只有自己承担,从而减少利润。因此商品课税对商品经营者具有一种激励机制,可促使其按照市场经济的内在要求从事经营活动,加强管理,降低成本,从而刺激微观经济主体的经济效益不断提高。从税收本身效率来看,商品税稽征容易、管理简单,征收费用低。在建立规范化增值税制度下,增值税的计算采用扣税法,即凭借发票抵扣进项税额,较为简便,而且增值税的征收过程会形成纳税人之间互相监督、互相牵制的自动勾稽效应,便于管理。而全值商品税因无需任何费用扣除,计征更为容易。

商品税为主体的税制结构不利于贯彻税收的公平原则。商品税是累退税,即随着纳税人收入的增加,税额占其收入比重是下降的。规范化的增值税要求税率档次要少,如果采取单一税率,对生

活必需品和奢侈品同等征税,会使负税能力强的人少纳税,而负税能力弱的人多纳税。而全值流转税因以流转额全值为计税依据,同纳税人的实际负税能力也相脱节。商品税税种中,只有对选择性消费品征收的消费税可以在一定程度上贯彻公平原则。通过对不同类别消费品,即一般消费品和奢侈品设置高低不同的差别税率可达到调节收入差距的作用。但这种作用也有一定的局限性,体现在比例税率的使用、税负转嫁的不确定性使得奢侈品的税负并不一定转嫁到高收入者身上等等。因此,必须辅之以个人所得税、社会保障税、财产税、遗产赠与税等税种,来降低这一税制结构类型的不公平性。

综上,以商品税为主体的税制结构在实现财政收入目标上具有突出的优点,在促进微观经济效率的提高上也具有重要的作用。但在税收公平原则贯彻上具有一定的缺陷。

第二节 世界各国对税收结构模式的选择

一、世界各国税制结构概览

世界上每个国家都是根据自己的国情,即本国的经济发展水平、社会制度和财政需要选择合适的税制结构。很难找到税制结构完全相同的两个国家。从经济发展水平方面分析世界各国的税制结构,能够看出大致的趋势和总体格局。

世界银行把税收分为所得税、社会保障捐助(即社会保障税)、国内货物和劳务税、国际贸易和交易税、其他税。而把国家按年人均 GNP 水平划分为发达国家和发展中国家,具体的划分是,人均 GNP 在 8956 美元及以上(1994 年数据,下同)的为高收入国家,即发达的市场经济工业国。人均 GNP 在 8956 美元以下的为发展中国家。其中人均 GNP 在 2896~8955 美元之间的为上中等收入国

家。人均 GNP 在 726~2895 美元之间的为下中等收入国家。人均 GNP 在 725 美元及其以下的为低收入国家。从各国税收实践看,所得税(包括社会保障税)占全部税收的比重随人均 GNP 的提高而上升,商品课税占全部税收的比重随人均 GNP 的提高而下降。

(一)发达国家的税制结构

大多数市场经济工业国,即经济发达国家,其现行税制结构明显地表现为所得税为主体的税制结构。即所得税占总税收的比重最大,而且,随着社会保障制度的逐渐完善,社会保障税也成为税制体系中的主体税种之一。发达国家总体税制结构及分国别税制结构情况见表 1-1、表 1-2。

表 1-1 OECD 国家的税制结构
(占总收入的百分比)

税 种	1980	1985	1990	1994
个人所得税	32	30	30	28
公司所得税	7	8	8	8
社会保障税	25	25	25	27
财产税	5	5	5	5
一般消费税	14	16	17	18
其他商品和劳务税	17	16	15	14

资料来源:OECD 收入统计