

当代经济前沿文库

FRONTIER SERIES IN CONTEMPORARY ECONOMICS

所得税的历史分析 和比较研究

夏琛舫 著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

当代经济前沿文库

所得税的历史分析 和比较研究

夏琛舸 著

东北财经大学出版社
大 连

© 夏琛舫 2003

图书在版编目 (CIP) 数据

所得税的历史分析和比较研究 / 夏琛舫著 .—大连 :
东北财经大学出版社, 2003.5
(当代经济前沿文库)
ISBN 7-81084-171-8

I. 所… II. 夏… III. 所得税—研究 IV. F810.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 027967 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室: (0411) 4710523

营 销 部: (0411) 4710711

网 址: <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱: dufep@mail.dlptt.ln.cn

东北财经大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm × 210mm 字数: 259 千字 印张: 9 3/8

印数: 1—2 000 册

2003 年 5 月第 1 版

2003 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑: 于印辉

责任校对: 华 烨

封面设计: 张智波

版式设计: 丁文杰

定价: 22.00 元

序

所得税在现代税制体系中占据着极其重要的地位。经过 200 多年的发展，所得税已经成为绝大多数发达国家的主体税种以及许多发展中国家财政收入的重要来源之一，其各项职能被广泛用于宏观调控实践。因此，对所得税的改革和完善构成税制改革及税收政策调整的主要内容之一。

我国的所得税虽然开征较晚，但发展速度很快。从 20 世纪 90 年代以来，我国政府相当重视所得税体系的建设工作，先后统一了外资企业和内资企业的所得税法，同时，将对外国公民征收的个人所得税和对中国公民征收的个人收入调节税、个体工商业户所得税合并为统一的个人所得税，使得我国的所得税制设计已经基本与国际上通行的税制相接轨。这些改革措施为建设社会主义市场经济提供了良好的税收环境。但随着经济的发展，我国现行的所得税体系也逐渐暴露出一些问题，有待于未来深化税制改革加以解决。在经济全球化步伐不断加快的今天，研究国外所得税制、借鉴国外税制建设的经验教训、了解国际税制的发展趋势，对于推动我国所得税改革及税制的整体建设都有着极强的理论和实践意义。

《所得税的历史分析和比较研究》一书是夏琛舸同志在其博士学位论文的基础上修改完成的。选择这样一个题目是需要一定勇气的。尽管该书还存在一些有待继续深入研究之处，但作者还是通过搜集、整理有关所得税发展的大量资料，从中归纳出了较多有益的规律和结

论。

作者的研究思路是遵循着历史分析和国际比较这两条主线展开的。历史分析是该书的一个特色。作者通过搜集所得税 200 多年来的史料，系统地从时间和空间的角度为我们描绘了所得税的演变历程，从中总结出了所得税发展的一些规律性的内容，对于指导我国未来的所得税改革有一定的借鉴意义。这种针对税种的历史分析目前在国内外也不多见，是一种有益的尝试。该书的另一个特色是较完整地比较了目前各国现行的个人所得税和公司所得税的税制要素。作者搜集了目前开征所得税的绝大多数国家最新的税制资料，按照税制要素对这 100 多个国家的现行所得税法进行比较，从中提炼出相应的结论。在历史分析和国际比较的基础上，作者对于我国现阶段的所得税改革提出了系统的政策建议。

总的看来，全书的篇章布局合理、文字流畅、资料翔实，不乏创新之处。夏琛舸同志在财税研究领域尽管是一名新人，但一直比较努力，有着寒窗苦读、安贫乐道的良好作风，这在今天看来是难能可贵的。在他的新书出版之际，我表示祝贺，并期望他在未来的科研和教学工作中再接再厉，不断进步。

解学智

2003 年 3 月

前 言

始于英国的所得税仅用 200 年就扩展到全世界大多数国家，并成为很多国家的主体税种，在收入再分配和宏观经济调控领域发挥了重要作用。所得税的迅速发展改变了传统的税制结构，并促进了人们的税收意识和观念的转变。

在现有税种中，所得税最为复杂，不仅是税制建设的重点，也是税收学术研究的中心，国内外学者有关所得税的著述甚丰。但比较而言，有关所得税的历史分析和比较研究的内容较少，已有的研究也比较陈旧和肤浅，而这两个方面又是十分重要的，故选作本书的主题。在历史分析方面，目前尚没有成形的所得税发展史的专门论著。本书根据所搜集的若干国家所得税发展情况，归纳出所得税的发展史，从时间和地域上总结了所得税的演进历程。古语云“以史为鉴”。在此基础上，分析所得税发展过程中的政治、经济、社会和文化背景，从中总结出所得税发展的历史必然规律，用于指导现阶段我国所得税改革和实践。

在比较研究方面，国内学者已有的论著资料较早，且不够细致。本书采用 1999—2000 年度 110 多个国家的所得税法资料，逐项比较了各国个人所得税和公司所得税的税制要素，从中总结出各国的习惯性做法，用于对照分析我国现行税法与税制先进国家之间存在的差距，以及与国际惯例不符的地方，提出进一步改革的参考建议。

所得税在公平和效率方面都能发挥一定的作用。但比较而言，所

AB727/52

所得税的税制特征决定了其在收入再分配领域的作用比较突出,所以所得税的目标应该以公平为主,兼顾效率。就税种情况看,个人所得税应重视公平,公司所得税应侧重效率。两者协调、配合,发挥所得税在收入再分配、经济稳定和资源配置等方面的积极作用。

我国的所得税建设起步较晚,虽然发展速度较快,但现实国情决定了所得税的收入规模偏小,制约了所得税职能的发挥。随着时间的推移,面对目前的收入差距、地区差距、资源配置、产业结构,以及加入 WTO、全面参与国际竞争等问题,我国现行的所得税制暴露出诸多不足,急需改革,以适应新时期、新形势的要求。

本书认为,我国所得税改革应重视以下几方面的内容:(1)逐步扩大所得税的收入规模,构建所得税的主体税种地位,积极发挥所得税在财政收入和调节经济方面的作用;(2)按照公平原则,合理设计所得税的税收负担水平;(3)优化所得税的外部环境。

本书共分为 5 章。第 1 章是所得税的理论分析,归纳所得税与公平、效率之间的复杂关系,并分析所得税对经济的影响。第 2 章是对所得税的历史分析,分别按时间和地域完成所得税演进的全景描述,在此基础上,从经济、政治、社会和文化背景因素,以及财政和税制建设的角度对所得税发展进行深层分析,并展望所得税的发展方向。第 3 章和第 4 章分别是个人所得税和公司所得税的国际比较,内容包括课税模式、纳税人、课税所得范围、扣除项目、税率、税收抵免、申报缴纳等,然后总结规律性的内容。第 5 章是对我国所得税制改革的思考,剖析我国所得税制的若干重要问题,包括我国所得税的地位、职能、税收负担和外部环境等,并提出对我国个人所得税和企业所得税的改革设想。

夏琛舫

2003 年 3 月

目 录

导 言	1
0.1 研究目的	1
0.2 研究方法	4
0.3 本书的结构	4
0.4 对有关概念的说明	5
1. 所得税的理论分析	6
1.1 所得税与公平	7
1.2 所得税与效率	27
1.3 所得税对经济的影响	36
1.4 小结	47
2. 所得税的历史分析	50
2.1 所得税的历史演进	50
2.2 西方主要国家所得税的沿革	64
2.3 所得税演进的背景分析	92
2.4 所得税的发展方向	115
2.5 小结	142
3. 个人所得税的国际比较	144
3.1 课税模式	145
3.2 纳税人	153
3.3 课税所得范围	166

3.4 扣除项目	171
3.5 税率	179
3.6 对双重征税的抵免	185
3.7 申报纳税	187
3.8 小结	190
4. 公司所得税的国际比较	193
4.1 税制类型	193
4.2 纳税人	199
4.3 课税所得范围	204
4.4 扣除项目	207
4.5 税率	216
4.6 税收抵免和优惠	225
4.7 申报纳税	230
4.8 小结	235
5. 对我国所得税制度改革的思考	238
5.1 进一步提升所得税的地位和作用	239
5.2 合理确定所得税的负担水平	252
5.3 推进个人所得税改革	259
5.4 改革和完善企业所得税	268
5.5 关于改革的外部环境	274
5.6 小结	278
附录 部分国家产业和地区税收优惠的最新规定	281
主要参考文献	286
后记	290

导 言

0.1

研究目的

本书的研究目的主要有四个方面：

1) 归纳所得税的有关理论

西方学者对所得税的理论研究始于 19 世纪末。第二次世界大战后，所得税研究进入繁荣时期，到 20 世纪 70 年代末，所得税理论趋于成熟，理论框架接近完备。此后，西方学者对所得税的研究多转向实证分析，侧重于评价现行政策的效果，并为政府决策提供依据，在纯粹的基础理论研究方面没有太大突破。

我国学者对所得税的理论研究起步较晚。改革开放后，随着所得税的开征，相关理论研究逐渐深入。80 年代中期以后，对西方理论的介绍和研究成为热点。90 年代中期，国内所得税理论基本成形。此后，较多学者开始借鉴国外学者的研究成果，使用计量经济模型进行所得税方面的数量分析。总的看来，国内有关所得税的专著还比较少，相关理论介绍不够全面。并且，我国在近近年来建设社会主义市场经济的过程中，出现了一些新事物、新问题，原来的理论分析所依托的客观环境已经发生了变化。因此，有必要对国内外学者的研究成果重新进行归纳整理。

2) 从历史的角度分析所得税的发展

经济史的研究始于 19 世纪末^①，税收史研究开始得更晚。从现有资料看，有关税收史的专著数量很少。国内学者有“中国税收史”方面的研究。但中国古代税制是建立在封建私有制基础上的，主要以土地税、人头税和财产税为主体^②，在所得税方面是一片空白。唯一可资借鉴的是古代理财家们的税收思想。虽然他们的目光受时代和环境所限，但今天看来仍不乏睿智和哲理。

国外学者有几部名为《税收的历史》的专著，但作者的写作角度各不相同：有英国学者以此题目写的是英国经济学家和历史上一一些著名人物的税收思想和著作集粹，所以洋洋洒洒的八卷本中有关所得税史的资料很少；美国学者的一部《税收的历史》虽然开篇从古希腊谈起，但论及所得税时，只局限于英美所得税史。另外，翻看欧、美、日学者的税收著作，虽然偶然有题为“所得税的历史”的章节，但多只谈及本国所得税发展的简史，对其他国家几乎不提。

从现有资料看，尚没有关于所得税发展史的较详尽论述。这其实也容易理解。一是所得税的发展只有区区 200 年，对其做历史发展的规律性分析有一定困难。二是所得税遍及 100 多个国家，各国的情况千差万别，归集成一部所得税的世界发展史的难度颇大。

然而，进行所得税史的研究是一项有意义的工作。从中既可以总结出一些必然的发展规律，也可以吸取一些税制建设方面的经验教训。本书所搜集的资料勉强可以描述一个全球视角的所得税的产生、发展过程。在此基础上，本书按照特定历史阶段的政治、经济、社会和文化背景进一步分析，力求总结所得税发展中的一些历史必然规律，并展望所得税的发展前景。

3) 所得税税制要素的国际比较

国内比较税制研究始于 20 世纪 80 年代中期，90 年代才出版所得税制比较方面的专著。在资料数量、准确程度和更新速度方面与国外

^① 产业革命后，西方史学家才开始注意记载经济方面的情况。19 世纪下半叶，经济史的重要性才逐渐被人们认识。19 世纪 80 年代开始，西方国家的大学开始开设经济史专业，此后课目逐渐完备。

^② 这里使用的是税收学上通用的概念，没有使用我国古代赋税的实际名称。

有较大差距。例如在美国,一些官方或民间的研究机构、出版公司,以及跨国会计师行业都按年推出篇幅不同的税制比较方面的出版物,有关 100 多个国家所得税情况的书籍也是按纳税年度更新。

国内学者在税制比较研究上的另一个欠缺是,数据罗列的多,比较研究的少,感觉如“蜻蜓点水”、浅尝辄止,深度和广度都很有限,且通过比较提炼出的有价值结论不多。

因此,本书尝试利用 1999—2000 年度各国施行的个人所得税和公司所得税的基本资料,比较部分国家的税率等税制要素,得出相应的结论。

4) 提出改革建议

理论终究要用于指导实践。所以无论是对所得税纯粹的理论研究、历史分析,还是国际比较,其最终目的都是为我国所得税改革提出政策建议。

反思我国近些年的税制改革,既有成功的经验,也有先天的不足。存在的问题一是缺乏整体思路和长远规划。改革开放以来,新事物、新问题不断出现,客观经济环境在迅速发生变化,这些的确是事实,但不能因此成为“头痛医头、脚痛医脚”的借口。缺乏系统的治税思想、成熟的法制观念、科学的制度环境、高素质的人才队伍,使得我国的税制改革存在着明显的欠缺。二是改革目标飘忽不定,缺乏协调配套。在与国际经济接轨的过程中,遵循国际惯例与立足国情之间往往存在着矛盾。税制改革重心的不断取舍,使得理论与实践、政策目标与税制运行之间相脱节。三是具体税制设计过于粗放。由于缺乏成形的税制改革中长期规划,准备工作相当匆忙,给设计者带来巨大压力。这种压力体现在实践中,就是税制建设上的盲目照搬照抄。如已废止的烧油特别税、建筑税、奖金税、固定资产投资方向调节税(暂停征收)和现行的增值税、土地增值税等,在操作过程中无不经历过一个按照国情再磨合的痛苦历程。在经济全球化的今天,税制的趋同性是必然的,借鉴先进国家的经验也是必要的,但凡事总有限度。加强理论研究、提高政策设计者的素质、完善政策设计程序,是今后完善税制改革的基础。有鉴于此,本书在前几部分理论研究的基

基础上,提出对我国所得税的改革设想。

0.2

研究方法

本书的研究方法主要包括历史分析、比较研究、统计分析、观察和归纳总结。

历史分析是本书的一个特色。本书在对所得税史的回顾中,坚持马克思主义的唯物史观,从政治、经济、阶级和社会等多个角度分析所得税的演变过程,从中提炼出发展规律,并用其推论所得税未来的发展方向。

比较研究是本书的另一个重点。通过对不同学者理论观点的比较,全面掌握所得税的有关理论;通过对不同国家所得税制度内涵的比较,对这些国家所得税制度形成总体的评价,并从中汲取有益的经验。本书对部分国家所得税的比较包括两类:经济发展水平相当国家之间的横向比较,以及不同发展水平国家之间的纵向比较。

统计分析是结合各相关国家的宏观经济数据,使用统计抽样、分层等方法,形成与各国所得税相关的有价值的数据和结论。

观察是一种基础和直观的研究方法。通过阅读历史资料、客观地观察现实社会的各类现象,发掘出质的特殊性,从而发现问题。

在上述研究的基础上,进行归纳总结,运用逻辑思维进行必要的整理、演绎和推理,形成最终的结论。

0.3

本书的结构

本书共分为五部分。

第1章是所得税的理论分析。研究所得税与公平、效率之间的复杂关系,并分析所得税对经济的各类影响:与劳动、储蓄和投资的关系,以及对所得税稳定经济作用的认识。

第2章是对所得税的历史分析。首先,分别按时间和地域完成所得税演进的全景描述。其次,叙述英国、美国、德国、加拿大、日本、澳大利亚、俄罗斯、法国、意大利、瑞典和荷兰的所得税沿革情况。在此基础上,从经济、政治、社会和文化背景因素,以及财政和税制建设的角度对所得税发展进行深层分析。最后,介绍20世纪八九十年代所得税的改革情况,并展望所得税的未来发展。

第3章和第4章分别是个人所得税和公司所得税的国际比较。本书搜集了100多个国家个人所得税的资料,从中抽取部分国家作为样本进行横向和纵向的比较。比较包括这样几个方面的内容:课税模式、纳税人、课税所得范围、扣除项目、税率、税收抵免、申报缴纳等。在税制要素比较的基础上,总结规律性的内容。

第5章是对我国所得税制度改革的思考。首先,剖析现阶段我国所得税的地位、职能、税收负担问题。其次,在此基础上,提出对我国个人所得税和企业所得税的改革设想。最后,强调重视改善所得税的外部环境。

0.4

对有关概念的说明

本书所使用的所得税概念与OECD的税收分类法中的界定基本相同,包括对所得、利润和资本利得的课税,分为个人所得税和公司所得税两类,不包括社会保障税性质的工薪税。除特别指出外,所得税研究对象仅限于中央或联邦政府征收的所得税及其税法规定的附加税,不包括地方政府征收的所得税和具有所得税性质的收费、附加收费。

在两类所得税的措辞上,除特别指出外,一般用“个人所得税”作为对个人(家庭)课征所得税的名称;用“公司所得税”作为对各类企业等非个人纳税单位课征所得税的统称。

书中所使用的税率、折旧等税制要素的内涵,除特别指出外,一般使用实践中通用的税法角度的概念。

书中涉及的货币单位,除特别指出外,均为“美元”。

1. 所得税的理论分析

本章是全文基础，主要分析所得税与公平、效率的关系以及所得税对经济的影响，然后从理论角度对所得税进行总体评价。

所得税理论的形成和发展首先是在西方。19 世纪末，所得税概念、税收公平等理论基础已经成形。20 世纪以来，随着所得税的飞速发展，所得税的理论研究的深度和广度不断扩大。至 80 年代中期，所得税理论已经被西方学者视为成熟的学说，此后没有大的变动。

我国学者对所得税的全面研究始于 20 世纪 80 年代初期。对于当时的中国而言，所得税还属于新生事物，所以许多学者投入了大量时间、精力和热情。这其中，研究方法差别很大。有的侧重于介绍西方理论，有的重视联系本国国情、运用马克思主义的传统理论研究。至 90 年代中期，国内学者对所得税的基础理论研究基本成形，此后部分学者转向计量经济研究。

迈入新世纪的中国在政治、经济和社会等方面都发生了巨大变化，与 80 年代的情况相比较，所得税理论研究的基础环境和有关社会经济环境也发生了巨大变化。在这种情况下，有必要重新审视所得税的有关理论，并结合现阶段的国情状况探寻新的立足点，以体现新时期的特定要求。

1.1

所得税与公平

1.1.1 对公平的认识

公平的概念范畴相当宽泛，很难简单地给它下一个准确的定义。仅从经济学的角度看，通常认为公平是一个有关分配的概念。我国学者解学智教授在其 1992 年的专著——《所得课税论》中对公平问题做了精辟论述。他认为公平是一个分配的范畴，或者说，对公平概念或公平准则的探索可归结为对分配结果和分配过程的判断。他进一步阐述社会福利的分配可能有两种结果，一是所有参与分配的主体所获得的份额是相等的；二是参与分配的主体所获得的份额是不等的。在经济学意义上，这里的福利是指社会所创造的物质财富，这里的参与分配的主体是指物质财富的创造者。在理论上，公平的分配必须是分配结果与分配依据相一致。这里的分配依据就是参与分配的主体对增进社会福利的贡献。保证每个人获得的社会福利与他们对增进社会福利的贡献的一致性，通常是公平概念的原始约束条件。也就是说，个人所获得的社会财富的分配额与他所贡献的社会财富应是对称的或成比例的。从这种意义上说，分配结果均等与否并不重要，重要的是均等或有差别应是合理的。但是，由于人们对增进社会福利的贡献不可能是完全相同的，所以不均等分配总能找到正当理由。但进一步分析，人们贡献的差别，可能是受客观条件限制所致。如果个体之间所拥有的生产资料（或资源）有差异，其贡献必然会有区别。这使得对分配状况是否公平的判断更加复杂：是否需要与个体能力差异和经济资源分配相联系，判断社会福利分配状况？在这一问题上，不同社会、不同阶级和不同学者有着不同的公平观，由此形成了对社会福利分配原则的不同认识。

1) 收入均等原则

这种公平观认为，社会福利分配不能存在任何差异，公平的分配

只能是个体之间在获得社会福利上的均等。它否认个体贡献的差别，实际上是坚持平均主义。

收入均等原则是一种古老的公平观。在原始社会，由于生产力水平低下，在私有制出现之前，人们实行的是原始共产主义，收获统一由氏族或部落进行平均分配。现代社会在一些偏远地区的土著部落仍然可见这种分配方式，所以早期的公平观就是简单的平均主义。在私有制出现、氏族社会解体后，虽然平均分配的制度随之消失，但这种均等分配的意识却牢牢扎下根来。尤其对于广大受奴役和压迫阶级而言，均等分配几乎成为他们对美好生活的朴素认识和向往。中国历史上的“劫富济贫”思想、无数次农民起义无不印证了这一点。

2) 市场分配原则

市场分配原则是资本主义发展早期西方学者较为推崇的观点。他们认为，个人对其自身的成就具有当然的权利。个人从市场活动中取得的收入，不论多少，都是应得的收入。这种公平观承认所有由市场决定的分配结果，其实质是一种弱肉强食的自然分配公平观。

这种公平观的产生有其特殊的历史背景。在资本主义发展的早期，资产阶级在政治上的地位还比较低，虽然在经济上已经有了相当的实力，但不甘封建贵族依仗王权等封建权利，利用税收和其他规费对他们的盘剥，所以提出了一系列维护资产阶级利益的革命口号，诸如“天赋人权”、“人人平等”、“权利与义务对等”，宣扬资产阶级的民主。在他们的公平观中，很大成分上是抵制依靠封建特权的分配。在经济生活中反对封建行会制度的垄断，推崇、鼓励自由竞争。随着资产阶级经济实力的逐渐壮大，其经济优越感日盛，提出这种市场分配的公平观也是必然的。

3) 机会均等原则

这种公平观强调为所有个体提供平等的竞争机会和分配机会：如果为所有人提供占有经济资源和分配社会福利的相同机会，那么就承认机会均等条件下的结果差异。也就是说，如果把分配理解为一种市场活动，那么，只要为所有人提供进入市场的同等机会，市场所决定的收入分配不论是否有差异，都应视为公平的。