

哲学社会科学国家重点研究课题

财政部『八五』重点科研课题

各国税制比较研究丛书

消费税制 国际比较

各国税制比较研究课题组 编著

中国财政经济出版社

哲学社会科学国家

各国税制比较研究丛书

消费税制国际比较

各国税制比较研究课题组 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

消费税制国际比较 / 各国税制比较研究课题组编著.

北京: 中国财政经济出版社, 1996

(各国税制比较研究丛书)

ISBN 7-5005-3124-9

I. 消… II. 各… III. 消费税—对比研究—世界 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 09034 号

中国财政经济出版社出版

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

北京市密云县印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 6 印张 138 000 字

1996 年 7 月第 1 版 1996 年 7 月北京第 1 次印刷

印数: 1-3 000 定价: 12.00 元

ISBN 7-5005-3124-9 / F·2918

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

丛书编审委员会名单：

名誉主任委员：刘仲藜 项怀诚

主任委员：韩绍初

副主任委员：(以下按姓氏笔划排列)

刘克崙 张玉泰 倪平松

唐腾翔 解学智

委 员：马国强 王铁军 许建国 宋爱武

张 军 贾荣鄂 蒋晓蕙

本分册编写人员：高正章

序 言

《各国税制比较研究》课题组将其研究成果：《个人所得税制国际比较》、《公司所得税制国际比较》、《增值税制国际比较》、《财产税制国际比较》、《社会保障税制国际比较》、《消费税制国际比较》奉献给读者，是值得祝贺的。

当今世界是开放的世界。开放的世界是以商品、资本、劳务、技术信息跨国流动为基本特征。这就是人们通常所说的经济国际化。

经济国际化把世界各国的生产和经济生活紧密地联结在一起，相互往来日益增多，相互依赖日益加强，组成了全球性网络。可以说，当今一个国家的经济发展除了自身因素外，还受制于其他国家的经济发展和政策；反过来，一个国家的经济发展和政策也必然地影响到其他国家的经济发展。

经济决定税收，税收影响经济。经济的国际化带动了税收的国际化。众所周知，长达数千年之久的传统的国家税收，只局限于一国国界之内，它反映的税收基本关系是构成征税人的本国政府同构成纳税人的本国国民之间的关系。纳税义务人是本国的公民或居民，征税对象是发生于本国境内的经济或其他应税事项。但是当从事生产、经营或劳务的人们的活动范围突破了一国国境之后，纳税义务人则不仅有本国人，还有外国人；当本国人涉及的经济或其他应税事项既发生于境内，也发生于境外时，国家政

府所课征的税收则有可能触及到境外的收入。

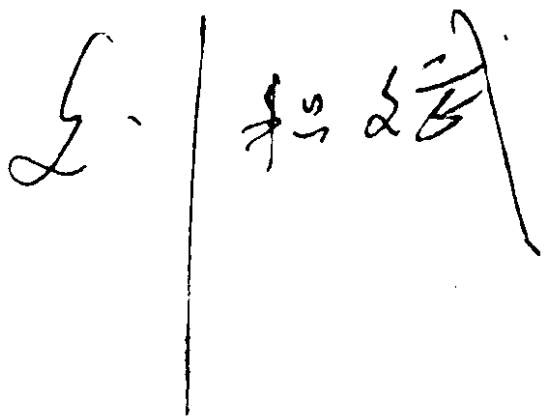
上述情况的出现，迫使我们必须要缜密地思考两个问题。其一，国家的税收制度是否与经济国际化的大环境相适应；是否符合我国经济改革和开放的要求；我国的税收环境对国内外的投资者是否有吸引力；其二，当我国的税收管辖权同外国的税收管辖权发生交叉重叠时，我国应如何正确地处理相关国家的税收权益分配。要回答这两个问题，只研究本国的税收制度显然是不够的。因为在税收国际化的现实环境中，各国的税收制度和政策，包括税制结构、税种设计、税负水平、征免优惠、税收征管等等都是相互影响，并相互渗透的。因此，各国税制的比较研究，就显得十分重要和迫切。

通过各国的税制比较可以清楚地发现，税收制度既属于一国主权范围内的事，国家间的税制差异本在情理之中，但经济运行有其自身的共性要求，在世界各国经济关系日趋紧密的今天，更不会因国家差别而完全割裂开来，因而决定了各国税制发生了趋同化的态势。特别表现在重要的税种上，无论税种属性、功能、要素结构、计征依据、减免政策以及征收管理，有许多共通的观点和通行做法。谁曾想到，200年前所得税制在英国创立，然后是西方国家先后仿效，而今已遍及全球。又谁知，40年前法国首创了增值税制，先在欧洲经济共同体中实行，进入70年代以后便在世界五大洲迅速推开，现在已有100个国家（地区）实行。社会保障税最早是美国于1935年开征的，当时实施此税的国家寥若晨星，二战之后，已被西方经济发达国家普遍采纳。如此等等无不说明，税收制度作为人类社会的共同实践，既有国别的特殊性，也有国际的共通性，而共通性则寓于特殊性之中。随着经济国际化广度和深度的发展，共通性的特征将愈来愈明显，其结果是形成了税收的国际通常做法。比较的方法历来是科学研

究的一种基本方法。运用比较方法，由表及里，由此及彼，可以更深刻地认识税收中带有规律性的东西。这对于从中国国情出发，有分析和有比较地吸收和借鉴外国经验，搞好我国的税制建设，无疑是大有益处的。这一点在我国的税收实践中同样得到了有力的印证。我国 1994 年税制改革的成功，就包含着学习国际经验的因素。上述比较税制的六本书，在重大税种方面以大量的资料论证了这一点。

值得提到的是，现在世界上还没有也不可能有一部放之四海而皆准的统一税法，税制的趋同并不等于税制的一律。由于各国人文社会历史背景的不同，经济发展水平以及经济运行机制的不同，税收制度的差异是必然的。差异就是矛盾，按照国际惯例和通行做法，恰当地处理国家之间的税收权益分配的现实矛盾，是十分必要的。通过各国税制的比较研究可以使我们更多地了解世界，也有助于世界了解我们。这对协调世界各国的税收事务好处很大。

现在，21 世纪即将到来。未来的新世纪是经济全球化的世纪。新形势日新月异，新情况层出不穷，比较税制的研究还要深入下去，并将面临着更高层次的要求。我们希望这六本书的出版，能起一个开荒者的作用。

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized Chinese characters, likely '李湘' (Li Xiang), written across a vertical line.

1995 年 5 月 2 日

前 言

改革开放以来，国家有计划分步骤地对税制进行了一系列改革。经过十多年的实践与探索，我国税制改革取得了突破性进展，同时也为进一步深化改革积累了宝贵的经验。但是，随着改革的不断深入与经济国际化趋势的加强，我国税收制度的不完善不规范性越来越不能适应市场经济的要求。这就需要我们研究与借鉴国际经验，以促进我国的税制建设。

消费税作为世界各国广泛实行的税种，有许多成功的经验。如消费税课征范围的选择，消费税的计征方法与负担政策，消费税基本特征的体现，以及消费税的征收管理等等，都有许多值得我们学习的地方。我们应该对此进行分析、总结和引进，以推动我国消费税的进一步完善。

本书对世界各国开征消费税的理论和实践进行了较为系统的介绍、比较和分析，对消费税开征的前提条件，消费税与其他流转税配合的条件，负担水平的设定及课征范围、计征方法的选择等都作了较为详细的对比分析和总结。希望本书能为完善我国的消费税制起到有益的推动作用。

在写作过程中，由于有关消费税的资料极为短缺，大多数翻译资料中也没有消费税部分，故本书的缺陷在所难免，诚请各界读者指正，不胜感激！

本书能得以出版发行，要特别感谢财政部税政司、中南财经

大学财税系的各位领导与同行，是他们给了我研究的机会和条件，对我提供了多方面的帮助。对此，我再一次致以诚挚的谢意！

高正章

1995年11月

目 录

第 1 章 消费税基本理论概述	(1)
1.1 消费税的基本含义	(2)
1.2 消费税的特点与作用	(12)
1.3 消费税国际比较的理由	(15)
1.4 80 年代世界性税制改革以前的消费税发展 概况	(34)
1.5 经济学家对消费税的评价	(37)
1.6 消费支出税简论	(42)
第 2 章 消费税的国际现状	(49)
2.1 欧洲部分国家的消费税制度	(49)
2.2 亚太国家的消费税制度	(55)
第 3 章 消费税基本特征的国际比较	(77)
3.1 税制结构上的消费税特征	(78)
3.2 灵活而特殊的调节功能	(95)
第 4 章 消费税课征范围的国际比较	(98)
4.1 有限型消费税的课征范围	(98)
4.2 中间型消费税的课征范围	(100)
4.3 延伸型消费税的课征范围	(102)
4.4 消费税课征范围的简要分析	(104)
第 5 章 消费税计税方法的国际比较	(108)

5.1	消费税的价外计列与价内计列	(108)
5.2	消费税的从价征收与从量征收	(110)
第 6 章	消费税负担政策的国际比较	(116)
6.1	烟酒税负担的国际比较	(116)
6.2	烟酒税占 GDP 比重的比较	(119)
6.3	各国消费税传统品目税负政策的特点	(121)
第 7 章	消费税的国际发展趋势	(123)
7.1	消费税理论的发展	(124)
7.2	消费税的政策性前景	(138)
第 8 章	中国消费税制的完善及政策建议	(155)
8.1	中国的消费税制	(155)
8.2	中国现行消费税制存在的问题	(163)
8.3	完善我国消费税制体系的政策建议	(171)

第 1 章

消费税基本理论概述

消费税 (Excise Tax) (亦称货物税) 也称国内产品税, 其历史悠久, 源远流长。西欧古希腊雅典时已课关税, 古罗马时代也课征了盐税。其后, 随着商品货币经济的发展, 消费税的课征范围不断扩大, 课征数额日益增加, 曾在各资本主义国家的税制结构中和税收收入中占有重要地位。

19 世纪中叶以后, 由于以所得税为代表的直接税制体系的发展, 作为商品课税主要形式的消费税占各国税收收入中的比重已经下降, 但因其具有独特的财政功能和经济调节作用, 仍然受到各国政府的普遍重视。

本世纪 70 年代中期以来, 世界各国税制改革的浪潮势头迅猛, 美国以减税为中心的税制改革对美国乃至其他国家的政治和经济产生了深刻的影响, 各国开始探索降低所

得税，加强和改进商品、劳务税的路子。这样，一些国家消费税的课征范围又呈现出逐渐扩大的趋势。

1.1

消费税的基本含义

1.1.1 什么是消费税

国际上对消费税有两种解释。一种解释是，消费税指的是对商品销售课征的税收，属于间接税的范畴。这一含义的消费税，源于英语中的 Excise(或 Excise Tax) 一词。Excise (或 Excise) 通常译为国内产品税 (如美国习惯用这种概念)；亦可译为国内消费税或国内货物税 (亚洲国家如中国就用这一概念)；有时也习惯性地称之为“货物税”。此种含义的消费税的课税基础是消费品，但并非所有的消费品，课税的消费品品目有所选择。它同营业税相比，消费税的课征面不象营业税那么宽，品种那么多，而只限于政府所选择的几类大宗商品，在一定流通阶段征税。若同关税相比，关税是对进出口的商品进行课征，而消费税只是对在国内流通的商品进行课征。所以，这类消费税按照应税范围的宽窄不同，可以分为有限型、中间型和延伸型三类。本书所要进行分析、比较的，就是此种含义的消费税。

消费税的另一种解释，是指对消费支出课征的税，亦称为综合消费税，简称支出税 (Expenditure Tax)。消费支出税是所得课税的一种特殊形式：消费支出税的课征对象是个人及其家庭在一定期间的应税消费额，即所得额扣除所得税和储蓄额后的余额，是所得额的一部分。从这一角度看，对消费支出课税似乎是

对所得课税的一种特殊形式。此种含义的消费税不作为本书讨论的主要内容。但是，由于消费支出税在西方税制理论中影响较大，并在少数国家进行过改革试验，所以，本书在有关章节中只准备以较小篇幅对消费支出税作些必要的介绍，而不展开分析。

1.1.2 消费税的性质

消费税属商品、劳务税中产品课税类的税种。商品、劳务税是以发生在商品生产、流通领域内的商品流转额和非商品流转额为课税对象的税收的总称。所以，商品、劳务税是一个集合概念，按征收范围的大小不同，这类税收可分为一般营业税（对商品或劳务行为所发生的一般营业额课征，即把生产、交换诸环节的流转额列入征税范围）和一般产品税（对特定商品的流转课征，具有选择性，征税范围是生产或进口环节的工业品以及收购和销售环节的农产品）。

一般产品税的征收由于具有选择性，所以征税范围比较窄，国际上通行的消费税都属于这种类型。且各国对一般产品税在设计上也有所不同，主要有三种情形：第一种是对消费品及部分生产资料征收；第二种是对消费品征收；第三种只对少数消费品征收。

以下就各国一般产品税类的税种和税制结构，以及消费税在其中的地位作进一步分析。

1. 国际上对产品课税的主要税种

目前，国际上实行的对产品课税和涉及产品课税的几种主要税种是：

(1) 消费税。以消费品为征税对象的一种税收形式，属于对产品课税的一种类型。无论是经济发达的国家，还是发展中国家，都普遍采用了对消费品征税的形式。

(2) 货物税。对特定产品课税的另一种形式。少数国家如日本、加拿大等，用它配合消费税共同使用，即对征收消费税以外的特定产品征收货物税。实际上，这种货物税与消费税属于同一性质的税种，故国际上也称消费税为货物税。

(3) 在生产环节征收的营业税。它是涉及产品课税的一种形式。少数国家，如加拿大、澳大利亚、缅甸等国采取这种形式。

(4) 增值税。许多国家实行的增值税，大都是在原营业税的基础上改革而来的。其征税范围在各国间有所不同。欧洲共同体及一些发达国家的增值税，除在农业、工业环节征收外，还在商业批发、零售环节及服务业中征收，其征税主要对象仍然是产制、流通环节的产品，属于在多环节征收的增值税；少数发展中国家的增值税，只在工业制造环节征税，属于单环节征税的增值税。

2. 产品类课税的结构

一般说来，对产品或货物征税，既可采用单一税种，也可以两税或多税并征。在具体运用时，各国的情况不尽相同，大体可以概括为三种结构：

(1) 消费税、增值税结构。这是目前欧洲实行增值税国家普遍采用的间接税制结构。这些国家向所有生产企业征收增值税，在这个基础上，对特定的消费品再征收消费税。

增值税——消费税结构的最大优点是能够充分、有效地发挥间接税的财政、经济调节作用。就增值税分析，它在工业生产环节普遍征收。由于增值税是一个“中性”税种，它的主要功能是普遍征集财政收入，其征税办法主要适应生产企业的一般情况，税率只能按社会平均增值水平设计，且增值税又实行“扣税法”，不可能把税率定得过多。这就限制了增值税对那些价高利大产品或国家鼓励发展的产品的调节作用。因此，在对全部产品或货物普

遍征收增值税的基础上，再对部分消费品征收一道消费税，国家就可以根据产业政策和消费政策的需要，调节部分消费品的生产和消费，实现自己的预期目的。所以，把增值税和消费税结合起来使用，能更有效地发挥税收的职能作用，使税制既具有合理性又具有适应性。这种税制结构虽然对征收消费税的产品既征消费税，又征收增值税，存在着两税同征的现象，但是，由于这两种税的征税对象不同、征收办法不同、纳税环节不同，执行中一般不会发生相互不协调的现象。因此，这种两税结合使用的结构，被国际上公认为是一种比较合理的间接税制结构，为较多国家所采用。

(2) 消费税、营业税结构。这种结构类似中国建国初期实行过的货物税与工商营业税结构。营业税属于普遍征收的税种，起一般调节作用；消费税属于对特定产品征收的税种，起特殊调节作用。这种税制结构，也属于两税配合使用的类型，在发挥税收的职能作用上，也具有其合理性。消费税——营业税结构存在的问题是，营业税具有重叠征税的特点，不利于促进生产专业化、协作化的发展。因此，原来一些采用这种税制结构的国家现已纷纷进行间接税制改革，在推行增值税的同时，逐步建立起了消费税——增值税结构。

(3) 只对部分产品征收一种消费税或货物税，如美国、日本采用这种税制结构。征收一种消费税，只对列举的产品征收，未列举的产品不征税，征免界限比较清楚。而且这种税制结构不会发生一种产品在生产领域同时征两种税的现象，但是，由于这种税制结构只对部分产品征税，从普遍调节的意义上来说，显然存在着不足之处。同时有的国家（如日本）由于在较大范围内征收消费税，并且按销售收入全额定率征收，同样存在着重叠征税的因素。为了消除这种因素对专业协作生产产品的不利影响，这类

国家相应地对消费税制作了一些征免税办法的补充规定，但由此也增加了税制的烦琐性。

1.1.3 消费税的演变与发展

英语中的 Excise (或 Excise Tax) 通常译为国内产品税，亦译为国内消费税或国内货物税。Excise 一词是由中古英语 Accise 转变而来。Accise 又来自中古荷兰语 Accijs 及古法语 Aceis。溯其最早的词源则为拉丁语 Accensus. Accensus 原意为税，或征税。但在 Accensus 的演进过程中，词意范围逐渐缩小。现代英语中 Excise 的词意只限于国内产品税、国内货物税、国内消费税。此外，还有执照税、许可证税之意。

1. 国内产品税为最古老的税种之一

其原形产生于古罗马。古罗马帝国时代，农业、手工业逐渐有了较大发展，城市崛起、商业繁荣，因此对商品课征的各种税，如盐税、酒税、矿产品税、皮毛税等，相继出现。为了增加财政收入，政府有时别出新裁的推出新产品税（这也是消费税的原始萌芽）。

在东方的古代中国，远在周代就开征了“山泽之赋”，春秋战国时就有渔税、齿角、羽翻等税。以后又征盐税、茶税、矿产品税、皮毛税、竹税、生漆税、糖税、烟税等产品税。盐、铁、酒、茶是最主要的四大产品税。但四大产品时或实行专卖，时或征税。春秋时代的齐国首相管仲提出“官山海”的主张，首创盐铁专卖。西汉武帝之前征山泽税，到武帝时始行盐铁专卖。东汉盐铁专卖为时甚暂，主要是由中央政府征税。酒税始于汉始元六年（公元前 81 年），唐中叶至宋末以专卖为主，征税为辅。元初行专卖，后改为征税。明相沿未变。清初禁酒，禁令除后，亦未征酒税。至咸丰时百货抽厘，酒亦在内。清末各省征收烟酒税捐。