

外国税收著作翻译丛书 · 4 ·

对所得的分类 综合及二元课税模式

西尔文·R·F·普拉斯切特 著

国家税务总局税收科学研究所 译

· 4 ·

AI GUO SHUI SHOU ZHU ZUO FAN YI CONG SHU

中国财政经济出版社

外国税收著作翻译丛书(4)

对所得的分类、综合及 二元课税模式

西尔文·R·F·普拉斯切特 著

国家税务局税收科学研究所 译

中国财政经济出版社

Sylvain R. F. Plasschaert

Schedular, Global and Dualistic Patterns of Income Taxation

© 1988, International Bureau of Fiscal Documentation

根据荷兰国际财政文献局 1988 年版译出。

本书中文版版权已由国际财政文献局授予我社，

未经许可，不得翻印。

外国税收著作翻译丛书(4)

对所得的分类、综合及二元课税模式

西尔文·R·F·普拉斯切特 著

国家税务总局税收科学研究所 译

*

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街 8 号)

中华书局实业开发总公司
电 脑 服 务 中 心 激光照排

北京财经印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开 7.75 印张 178 000 字

1993 年 10 月第 1 版 1993 年 10 月北京第 1 次印刷

印数:1—13100 定价:6.00 元

ISBN 7-5005-2297-5/F·2175

(京)新登字 038 号

(图书出现质量问题,本社负责调换)

前 言

为了促进与繁荣我国的税收科研事业,并为税务部门、有关科研和教学单位的工作、研究、教学提供参考,国家税务局税收科学研究所将陆续组织翻译并出版一系列外国税收重要著作,并以“外国税收著作翻译丛书”与读者见面。《对所得的分类、综合及二元课税模式》一书是该系列丛书之四。

《对所得的分类、综合及二元课税模式》是1988年国际财政文献局出版的系列丛书中的一本。该书作者为普拉斯切特。他是比利时人,现为安特沃普大学经济学教授并在比利时高级财政委员会和皇家海外科学学会任职。1961—1965年,他曾在世界银行任职。他发表了许多有关转让定价、税制设计、联邦财政、跨国公司的专著和文章。最近他还发表了关于中华人民共和国经济发展的专著。《对所得的分类、综合及二元课税模式》这本书比较全面地介绍了世界各国在过去和现在对个人所得课税的三种模式——分类税制、综合税制和二元税制(或混合税制),并以发达国家和发展中国家为例对可选择的模式作了综合的比较分析,从而提出了个人所得税结构设计上的种种设想。参加本书翻译的有:张楚楠(第1、3、5章)、李晓军(第2章)、刘雪梅(第4章)。本书正文由张楚楠和李晓军负责校译。本书有三个附录。附录I:各国对所得课税模式的

选择;附录Ⅱ:葡萄牙和塞内加尔混合所得税制简况;附录Ⅲ:个人所得税模型的比较研究。附录Ⅰ、Ⅱ由张楚楠翻译,附录Ⅲ由刘雪梅翻译。张楚楠对三个附录进行了校译。刘心一审阅了全书。

在本书的翻译过程中,虽然我们竭尽全力,但限于经验与水平,不妥之处在所难免,殷切希望读者批评指正。

国家税务局税收科学研究所

1992年7月30日

目 录

序.....	(1)
前言.....	(4)
第一章 基本概念与可选择的所得税结构的地理分布	
布.....	(8)
1—1 概述:客观理由与目的	(8)
1—2 过去和现在,所得课税可选择模式的地理分布	(19)
第二章 分类所得税和综合所得税税制设计的区别	(33)
2—1 所得分类是综合所得税制的基础	(33)
2—2 应税总所得的法定定义	(38)
2—3 应税净所得的定义	(58)
2—4 配偶所得的税收处理	(74)
2—5 企业利润的处理	(86)
2—6 国际方面.....	(103)
第三章 税收政策问题	(118)
3—1 分类税与综合税模式的公平原则.....	(118)
3—2 管理的可行性与效率.....	(139)

第四章 对所得课税的二元税制	(162)
4—1 二元税制的缺陷.....	(162)
第五章 对现行所得课税缺陷的对策	(174)
5—1 实行重新分类课税还是重新综合课税?	(174)
附录 I :各国对所得课税模式的选择	(196)
附录 II :葡萄牙和塞内加尔混合所得税制简况	(200)
附录 III :个人所得税模型的比较研究	(205)

序

当今处于发达市场经济的各个国家都征收综合所得税,原则上,这种税对纳税人全部来源的所得总和采用一套单独的累进税率。但有相当数量的国家采用分类税制,这种税制由对各种来源的所得的一系列独立税种所构成。其他不发达国家则采用二元或混合税制,这种税制将各种分类税与对全部来源所得的综合税结合在一起。这里提出了一个问题:综合税制是否是应由尚没有实行这种税制的国家立即采用或应由上述国家选择作为其努力争取尽快达到的较好形式,或者分类税制或混合税制更适用于某些国家。

正如普拉斯切特教授所指出的那样,国外的税收顾问们通常倾向于综合所得税并经常不加鉴别地建议不发达国家立即以综合所得税代替分类税或二元税制。虽然,在某些情况下,这种建议对那些视本国的具体实际为“自然的”和“合乎逻辑的”东西的专家来说,带来的是一种令人遗憾的趋势,但本书强有力的实质性论证——精心的论述仍倾向于综合税制。

但是,在要求所有的国家转向综合所得税之前,种种理由表明需要有一个间歇的时间。首先,在一些欧洲国家,综合税是在分类和混合税制之后采用的。法国、比利时、意大利和西班牙在第二次世界大战之后才转变为综合税制。这些国家的改变恐怕是在某些经济、政治和行政方面的进展之后发生的,而这些进展在许多非洲、亚洲、拉丁美洲国家及加勒比地区或葡萄牙(葡萄牙是至今还保持混合税制的唯一欧洲国家)尚未发生。其次,各种综合所得税

也没有完全坚持纯综合税制的各项原则。那些现在接受占统治地位的尚茨——黑格——西蒙斯所得理论的人可以很容易地列举出通常为所得税税基所忽略不计的或在税收上给予优惠的各类所得,包括资本收益、赠与与遗产及来自业主自用住宅和耐用消费品的估算所得。第三,实行分类或二元税制的大多数国家都保持“个人化”特征,如个人免税额及一个以上的累进税率。这种税制是在不放弃分类税的情况下为取得综合税制的一些优势的努力的结果。第四,发达国家的所得税正在受到严厉的批评,一些非常有经验的学者现已提出了“重新分类”的所得税的建议。

普拉斯切特经过三思后的意见是,一种税制发挥的作用不可能总是比其他税制好。这种意见得到了对各种税制的特点、优点及问题进行广泛调查的证实。本书只是对可选择的各种税制进行综合比较研究,我们对此研究已十分重视。这种研究是非常客观的、有见识的并且也是非常重视效果的。只有本书英文本的读者会特别从作者通晓的,用几种文字写的欧洲语言著作及作者所编的这些著作的资料选编中受益。

了解欧洲大陆分类和综合税制技术特点详细情况的读者可从作者对有关资料和具有政策导向的英文文献的编织中及从大量的与发达和不发达国家都有关的文献目录中受益。

本书给读者们提供的是取得有关下述问题的结论的依据:综合所得税原则的公平优势会被其较大的税基侵蚀的弱点所抵消吗?某些形式的储蓄和投资的优惠待遇规定的扩大和从无关的所得中扣除营业费用和损失的限额,以及保留其他与综合方式不一致的特征,是否说明发达国家有返回分类或混合税制的趋势?综合税的管理和纳税要求实质上严于分类税吗?倘若如此,这种情况是不是在最不发达国家中更适合于采用分类税的一个理由呢?是否分类税比综合税更适用于执行目的在于促进经济发展的影响资源

分配的政策？能设计出一种特别适用于不发达国家经济的新分类税制吗？二元税制可以在多大程度上保持综合税制和分类税制两者的优势？将分类或二元税制转变为综合税制，应先采取哪些步骤，然后采取哪些行动？

里查德·古德

1988年8月于华盛顿D·C·

前 言

本书的主要部分由 1974——1987 年期间发表在国际财政文献局公报上的一系列文章组成,现在予以重新发表,某些地方作了相当大的修改。这些文章讨论了各种“税制设计”问题,这些内容写在本专著的第二章里;强调对所得课税的分类和综合框架的公平原则,写在现在的 2—5 里;将一整套分类税与综合附加税予以结合,在 4—1 讨论。一篇分析发展中国家所得课税的相当有限的作用、发表在公报 1983 年 4 月号上的文章未收录在这里。相反,除了序言的那一节(即 1—1)以外,本书还有三节以前没有发表过。2—1 论述了可选择的所得课税结构在各国的运用。3—2 讨论的是重要的税务管理范围。5—1 评价在所得税结构方面目前的和可预见到的发展。

写这些文章的时间可能看起来很长。需要说明的是,在担负教学任务和其他研究工作的情况下,我只能在节假日期间抽时间进行这项工作。或许这项工作是很有气魄的:本书中所讨论的一些问题显然很复杂,这些问题就其本身来看,会毫无疑问地证明写一本单独的专著是有理由的。

实际上,我从事现在这本书的工作的时间包括了整个青年时代。这是我的强烈爱好。作为在 Leuven 大学学习法律的学生,我对研究这一问题的兴趣是由已故普拉斯帕·休斯巴特教授激励起来的。1952 年至 1953 年,我在意大利学习一年,调查当时的法诺尼改革,这使我了解了意大利丰富的税收文献。第二学年,我

有幸作为一名“救济比利时委员会”的会员，参加了由已故斯坦利·萨里教授——一位税务界的真正伟人——指导的在哈佛大学法学院举行的“国际税收计划”。这件事为我能够在哈佛这一充满激动人心的学术气氛的地方分析发展中国家的税收结构与政策和使我出现在财税界一些有见识的人面前提供了一个极为难得的机会。

对分类、综合与混合税制的比较成为我用荷兰文(我的母语)写的并于1964年就这一问题进行过答辩的Leuven大学经济学博士论文。在该论文中，重点讨论的问题是有关高所得国家的问题。所讨论的问题主要是基于对比利时、法国、意大利(它们是最初采用混合税制的国家)及英国、美国和荷兰(它们从一开始就采用综合税制)税制的比较分析。大部分较早的欧洲大陆文献集中讨论的税制设计问题是本研究报告的主要部分。研究得出的结论是：显然应建议工业化国家采用综合税制。

1974年以后，我再次提出上述问题并从事写作现在的这本专著。当时我已重新开始专职的学术研究工作。虽然为博士论文所进行的许多研究都直接与本书有关，但本书不可能等同于博士论文的英译本。我从事这本专著还带有其他目的。虽然第三世界的经济在各经济部门之间显示了高度的分割性，但税务专家们不加鉴别地坚持综合税制适用于发展中国家，给我留下了深刻的印象。但是，按照定义对各种所得类型给予不同处理的分类税模式可能与发展中国家的情况相协调。因此，本书在论述设计和政策的部分，系统地将不发达国家与发达国家加以区分。虽然得出的结论是，即使在低所得国家，综合方法也是较好的选择形式，但这一研究结果要受到一些重要条件的限制。

以上所述系本书为什么现在才完成的现由。应该说，三个方面的情況使得这种推迟变成了幸事。首先，如果这一研究在本世纪

80年代初期之前即完成,那么这一研究可能会听不到欧洲和美国对实际(综合型)税制的广泛和严厉的批评。换言之,综合税制在工业化国家的普及因而被人们认为是永远解决了的问题正在被重新提出来并再一次成为重要的问题。此外,我对这些问题的考虑都受益于我作为世界银行的一名财政经济学家(1961——1965年)在发展中国家的许多实践经验,及其后,即1972年以后我作为世界银行或其他国际组织的顾问的多次机会。这些任务给我留下的印象是,应考虑一国的具体经济和文化情况。这些任务还告诫我,一个人应超越实质性的税收问题,考虑到主要是但又不限于发展中国家有效实施法律规定的的能力。1960—1961年我在国内(指比利时)为一个政党设立的委员会起草税制改革报告达数月之久(1963年混合税制为综合税制所取代),那以后很长时间,即从1985年截至目前,我作为在高级财政委员会内部建立的一个工作组的成员,对现在比利时实际计划中的税制改革的许多问题进行了审查。我从上述活动中受益匪浅。

显然,可以看出,在我毕生从事财政,特别是在收集本书题材的各个阶段,我有幸与许多学者和朋友合作、交换意见,从他们的经验和远见卓识中获得教益,现在要对他们都表示我的诚挚的谢意几乎是不可能的。一些为我所怀念的人已不再在我们中间了。

我只是不完全地提及下述单位和人员,而对他们在本书中所提出的观点或结论则均不予提及。首先是国际财政文献局的现任局长胡伯特·哈默克,国际财政文献局公报总编迪克·卫·华登伯格,本书中的许多章节在该公报上都是第一次发表。哈默克的前任——杰·卫·洪教授——也对我的研究非常感兴趣,文献局最好的图书馆也给予了很大的帮助。本书由国际财政文献局出版可能集中表现出我们之间的长期交往。

在比利时方面,我要感谢作为我在Leuven大学博士论文监

督人的前首相加斯頓·艾斯肯斯教授及直至最近还担任布鲁塞尔财政科学研究所所长的保罗·西比里教授。在哈佛大学方面,我要提及国际税收计划处主任奥利弗·奥德曼教授,我从国际税收计划中受到了极大的教益。

正如上面已经指出的那样,我在华盛顿的工作是我取得经验的主要来源,并且也是我的学术灵感所在。作为一个年青人,参加世界银行各种活动的机会由于在约翰·迪·怀尔德及马里纳斯·卫·德·梦尔领导下的世界银行经济处财政科的激励气氛而变得丰富多彩。我欣赏同第十九街另一端的国际货币基金组织财政事务部的多次接触,财政界的众多才华和经验都集中在该部。该部第一任主任,也是所得税的杰出权威,里查德·古德博士长期与我相识,他对我这一著作非常感兴趣,并且为本专著写了序言。

与古德博士的继承人维托·坦齐博士及他在该部的许多同事——列出清单太长,这里只是提一下——的接触也得益甚多,因此,(比利时)科研基金会同意我作为一名访问学者在该部呆了1979年的整个夏天,并接触了属于该部的关于发展中国家税制的举世无双的图书馆。

对我的夫人安妮·玛莉的感激之情已超出一般。如果仅仅从这么多年在她的打字机前见到的这么多有关这一题材的材料看,她现在一定已成为一位真正的关于所得课税的专家了。但她从未抱怨过,即使在她将许多个周末花在她几乎肯定觉得是相当奇怪甚至是有特异的我的业余爱好上的时候,也是如此。我现在高兴地告诉她,她的这些努力看起来构成了我撰写本书的成果。

西尔文·R·F·普拉斯切特

1987年11月于布鲁塞尔

第一章 基本概念与可选择的所得税结构的地理分布

1—1 概述：客观理由与目的

对所得课税的不同结构模式

从结构或形态上看，对所得课税习惯上分为三大类。从广义上或基本模式上可归纳如下：

(1) 分类所得税制：在这种税制下，归属于同一个纳税人的各类所得或各部分所得，如薪金、股息或营业利润的每一类都要按照单独的税率纳税。换言之，其全部净所得都要以各自独立的方式纳税。最理想的对所得的分类课税制度是由以各类所得作为课税对象的一整套互相并列的各个独立税种所组成。

(2) 综合所得税制：在这种制度下，归属于同一纳税人的各种（部分的）所得，不管其所得来源如何，是作为一个所得总体来对待，并按一个税率公式计算纳税。

(3) 二元或混合税制：这种税制产生于对综合净所得实行一整套分类税和综合税的叠置。这两类税都独立适用于同一种所得。

上述定义并没有具体规定在每一种情况下应采用何种税率公式。但一种以对净所得总额征收单一的比例税为特征的税制仍然应叫作“综合税制”。实际上，为了使所得税负担在纳税人之间合理分配并保持某种程度的纵向再分配，综合税制的设计都采用一套累进税率。同样，分类税制的设计也可以采用累进税率，但其

最初的目的在于对来自资本的所得比对来自劳动的所得实行更严格的处理。这一目标通过对各类所得采用不同的比例税率的方法来实现。

对所得课税的上述广义定义已提出了一些我们如何对这些问题花费精力进行研究的思路。首先，这些思路是，就所得税制的设计或“结构”来说，我们的注意力必须主要集中在前两类税制，即分类和综合税制的框架上。从形态上看，由于混合税制的设立把两种不同的模式并列起来，所以混合税制是一个混合物。因此，从整体上看，混合模式作为一种税收政策的工具并根据这种政策的既定原则，是否能预期取得比综合或分类税制更多的收入，是我们必须调查研究的问题。

其次，上述定义还提出了一个有趣的问题，即采用分类方式时固有的“对所得的独立划分”，从逻辑上及时间顺序上说是否会先于总和，而这种总和正是综合所得税的特征，或者先后顺序正好相反？

最后，如上所述，分类课税方法所涉及的对所得的独立划分会促使税收负担的特别分配。然而，在实际的所得税制中，不管是综合税制、二元税制还是分类税制，人们会接触到许多优惠规定，这些规定对一些特别所得项目（如政府公债）或支出的特定方式（例如购买股票）给予优惠待遇。这些优惠是作为对合乎需要的经济目标（如促进储蓄）的鼓励而给予的，这些优惠也可以基于社会考虑（如对家庭现金补贴的免税）进行。这些措施扭曲了税收负担的预期分配——且不说研究税法中鼓励措施的作用有何效益时引起强烈怀疑的事实。因此，在本研究报告中，我们打算在适当的情况下把综合税制和混合税制的优惠规定称之为“广义的分类”，而保留“严格意义上的分类”一语，表示上面提到过的每一单独税种的计税扣除规定，每一税种都有其自己的税率公

式。在税收文献中，特别是在德文的税收文献中，“analytical”与“synthetic”这两个词通常分别作为“分类”和“综合”的同义词使用。我们也常常使用这两个有启发性的同义词。

把国家分为发达和不发达国家两类

在适当的情况下，本研究报告系统地把国家区分为发达国家和不发达国家。众所公认，不发达国家这一用语依据人均所得水平、国家大小和经济与社会特征来分，包括各种各样的国家。为了分析的目的，发达国家和不发达国家这些用语必须使人理解为理论上是指处于人均所得水平对立两端的国家，即一方面是指美国或瑞典，另一方面是指现在被正式列为“最不发达国家”的那些国家。当我们把理论变成实际规定时，必须考虑大量的中间实例。

除了穷国的税制结构肯定明显地区别于高所得国家的税制结构以外，还有两个特别的考虑会证明把国家区分为发达国家和不发达国家是合适的。首先，许多不发达国家仍然采用混合或分类税制，而几乎所有的发达国家现在都坚持综合所得课税模式，不发达国家的经济具有由于高度分割而形成的许多互相缺乏联系的不同部门这种特征。因此，一个小型的现代化农场可以与由小农进行的生计农业共存；手工业可能广泛存在，而现代制造业占很小比重；显然，面向不同层次顾客的、位于首都的少数配有空调的超级市场与传统的乡村市场形成鲜明对照。这样就提出了一个问题，在这种情况下，是否分类的、独立划分的税制不如实行综合税更合适？正如我们在本研究报告中将作出的解释那样，综合税是以国家经济的各种所得类型的高度同类性为先决条件的。

众所公认，正如我们在下一节所阐明的那样，人们已经注意到现在有一种从分类税制（更确切地说，从混合税制）向综合税