

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

公司所得税制 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

哲学社会科学国家重点研究课题

各国税制比较研究丛书

公司所得税制国际比较

各国税制比较研究课题组 编著

1993.5

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

公司所得税制国际比较 / 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 7-5005-3125-7

I. 公… II. 各… III. 公司所得税—对比研究—世界 IV

F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 09033 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 10.75 印张 253 000 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: 20.00 元

ISBN 7-5005-3125-7 / F · 2919

(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：(以下排名按姓氏笔划)

刘克崮 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

蒋晓惠

本分册编写人员：王铁军 郭庆旺

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。

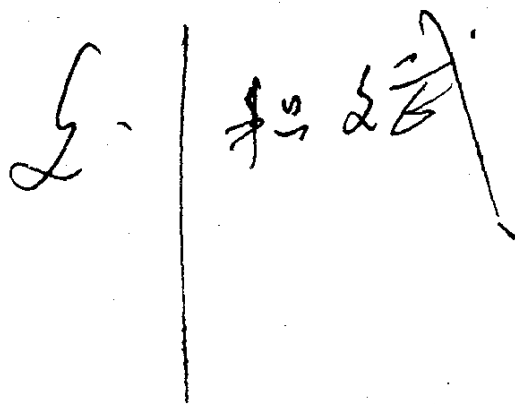
上述情况的出现，迫使我们必须要缜密地思考两个问题。其一，国家的税收制度是否与经济国际化的大环境相适应；是否符合我国经济改革和开放的要求；我国的税收环境对国内外的投资者是否有吸引力；其二，当我国的税收管辖权同外国的税收管辖权发生交叉重叠时，我国应如何正确地处理相关国家的税收权益分配。要回答这两个问题，只研究本国的税收制度显然是不够的。因为在税收国际化的现实环境中，各国的税收制度和政策，包括税制结构、税种设计、税负水平、征免优惠、税收征管等等都是相互影响，并相互渗透的。因此，各国税制的比较研究，就显得十分重要和迫切。

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。谁曾料到，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, positioned above a vertical line.

1995 年 5 月 2 日

编写说明

《公司所得税制国际比较》一书，是“八五”期间我国哲学社会科学国家重点研究课题《各国税制比较研究》的一部分，也是财政部的重点研究课题之一。

本书是在对公司所得税基本问题和历史沿革进行理论分析的基础上，根据有关国家的具体资料，按照税制要素和有关问题进行比较，重点剖析了公司所得税政策问题，并在最后一章介绍了公司所得税的改革与发展趋势。希望通过本书，能够对国际上的公司所得税有所了解，并对中国企业所得税的改革提供一点参考。

本书是由东北财经大学王铁军副教授、郭庆旺副教授二人编著。在编著过程中，得到了福州市税务局原局长唐腾翔教授、财政部税政司原司长韩绍初教授、现任司长刘克崮教授的指导和帮助，还得到了中南财经大学财政税务系和税政司国际税收研究处的有关专家、学者的热情帮助，在此表示衷心的感谢。

编 著 者

1995年8月30日

目 录

第 1 章 公司所得税概述.....	(1)
1.1 公司的定义	(1)
1.2 公司所得税的实质与基本特征	(4)
1.3 公司所得课税的理论基础	(8)
1.4 公司所得税的历史发展	(13)
第 2 章 公司所得税的税制类型.....	(22)
2.1 归属制	(23)
2.2 古典制	(33)
2.3 双率制	(37)
2.4 国际比较	(43)
第 3 章 应税所得的确定.....	(46)
3.1 对资本利得的税务处理	(48)
3.2 存货估价	(61)
3.3 开办费	(69)
3.4 间接费用	(70)
3.5 折旧	(73)
3.6 准备金	(97)
3.7 损失结转	(102)

3.8 会计所得与应税所得的关系	(111)
第4章 税率结构与水平	(116)
4.1 税率结构	(116)
4.2 主要国家和地区的现行税率	(121)
第5章 税款缴纳与对已分配所得的税收抵免	(151)
5.1 纳税期限与税款缴纳	(151)
5.2 税收抵免	(164)
第6章 对已分配所得的课税	(186)
6.1 对公司所得的经济性双重征税	(186)
6.2 古典制、股息扣除制、双税率制和归集抵免 制	(189)
6.3 各国对已分配所得的课税	(191)
第7章 对公司集团课税	(209)
7.1 欧共体国家	(210)
7.2 其他发达国家	(219)
7.3 若干发展中国家	(221)
第8章 公司所得税政策	(222)
8.1 公司所得税政策的理论基础	(223)
8.2 公司所得税政策的形式	(227)
8.3 公司所得税政策措施的影响	(235)
8.4 投资抵免与加速折旧措施的实践比较	(248)
8.5 吸引外资的公司税政策措施比较	(270)

8.6 公司所得税政策与公司融资决策	(279)
第9章 公司所得税制的改革与发展趋势	(291)
9.1 80年代世界税制改革的背景	(292)
9.2 80年代税制改革的特点	(303)
9.3 部分国家公司税制改革的基本情况	(307)
9.4 公司税制改革的经济影响	(309)
9.5 公司税制改革的基本趋势	(316)
附录: 主要国家(地区)现行公司所得税税率一览表...	(325)

第 1 章

公司所得税概述

同个人所得税相比，公司所得税的建立比较晚，它是伴随着公司制度的建立而产生的。但是，随着经济的进步、公司制度的发展以及税制的不断完善，公司所得税的收入地位，特别是它对经济的影响非常重要。本章主要讨论公司的概念、公司所得税的实质及其特征、为什么要对公司征税，以及公司所得税的发展等基本问题。

1.1

公司的定义

1.1.1 公司的渊源

英文Corporation一词的概念发展到现

代意义的公司，经历了漫长的历史过程。它的原意可追溯到中世纪的英国，指的是一个得到皇家特许状所确认的特权（特别是优惠权或豁免权）的团体，皇家特许状将永久的特权授予该团体和其继承人。公司的现代意义起源于 17 世纪，指的是拥有一个企业的合法的和契约性的机构，它的资本来自投资者，由董事和职工代表投资者的利益进行经营^①。

在中世纪英国，最早的法人团体是享有特权的自治城市、行会、教会和慈善机构。虽然教会是单独法人，其他是集体法人，但是，他们没有一个为自发的商业活动或盈利性投资创造先例。因此，他们还不能称为现代工商业公司的祖先。到了 15 世纪，英国的工商业者为了从事海外勘探和贸易，就得通过销售股份来筹措资本，由此而产生了股份公司。股份公司才是现代公司的雏形。股份公司的决策权集中在董事手中，使得股份能自由地从—个投资者转卖给另一个投资者。

到了 17 世纪，英国商人发现他们很容易从政府那里获取一张特许状，建立一家风险事业公司。获取了特许状就等于获得了在某种经营领域的垄断权，可以在某一特定的地区或特定的领域从事经营活动。继而，完全私立化的股份公司出现了，而股份公司完成私立化后，也就具有了现代公司的意义。

18 世纪后期，公司和特许权有了新的含义。当时，美国各州立法机构迫切期望私人投资于公共设施，因此，他们开始设立公司特权，授予公司建设和经营运河、桥梁、码头、消防、街道改造等的权力。那些或组成了合伙公司，或组成非立案公司的商人们，只要花上一定数量的钱，就可以从州立法机构获得一张特

^① 约翰·伊特维尔、默里·米尔盖特、彼得·纽曼：《新帕尔格雷夫经济学大辞典》，经济科学出版社 1992 年中译版。

许状，从而得到其他方法难以获得的特权。这些特权包括合法地实施专卖权、纳税义务的免除、利用发行彩票集资的权力等等。

可是，由于这些特殊的特许状常常可以通过贿赂而不费吹灰之力就能获得，所以遭到许多改革者的反对，要求废除所有受法律保护的特权和特权。终于，在 1837 年，康涅狄格州颁布了第一部一般公司法，从此组建的公司就是我们现在所说的公司。该法确立了一个标准的、简单的设立公司的程序。该法规定，公司的创办人不必从州立法机构获得一份特许状，只要向州官员呈交一份确切的事实材料即可。换言之，设立公司不需要政府的许可，州政府只起到一个登记处的作用。

1.1.2 公司的含义

与公司所得税相关的“公司”，一般是指有限责任公司。有限责任公司是公司的主要组织形式，其成员对公司所负的财务责任以其出资额为限。有限责任公司以限定标准为基础，可划分为“股份有限公司”和“担保有限公司”；以股票和债券能否上市发行为基础，可划分为“私人有限公司”和“公众有限公司”。

以股份为限的公司，若公司因债务而清理时，其每位成员对债务的责任以其股份为限，损失不得超过其股份成本。以担保为限的公司，在进行清算时，每位成员对债务的责任仅限于他个人担保的数额。这种担保责任公司并不多见，一般都是股份有限公司。

私人有限公司也称为“不公开有限公司”，这种公司不得对外发行股票和债券，其成员不经其他股东同意不得转让他们的股份。这种公司至少由两名股东组成，但一般不超过 50 名股东，有一名董事即可。公众有限公司也称“公开有限公司”，这种公司可以向公众出售股票和债券，其股票和债券不必在证券交易所报

价或交易，而且对其成员向他人转让通常不予限制。英、法等国家对于股东总人数没有限制，但要求至少要有七名股东。

当然，在有些国家的公司税法中，规定缴纳公司所得税的纳税人不只是公司，还有合伙企业和独资经营企业。合伙企业是企业的一种组织形式。在这种企业中，两个或两个以上的人对企业的贡献（资本和力量）数量和可能得到的利润的分配方法达成协议。合伙企业普遍存在于零售商业、会计工作和法律工作中。由于合伙人将他们的资本拼凑在一起，合伙企业一般大于独资企业，但一般比公司要小。然而，在很多方面，合伙企业与独资企业是相似的，两者受政府的管理和征税都较少。此外，如合伙人中之一出现意外或宣告破产，合伙企业随即结束。合伙企业的特点是对债务负有无限责任，意即所有合伙人的私人资产都可作为他们债权人的担保品。

1.2

公司所得税的实质与基本特征

1.2.1 公司所得税的实质

公司所得税亦称公司利润税，可简称为公司税，是对公司的各种盈利征收的一种利润税。虽然我们大致可以这样定义公司所得税，但公司所得税的实质到底是什么？对此，西方财税学界持两种观点：一种观点认为，公司所得税是一种公司资本税；另一种观点认为，公司所得税是一种经济利润税。

(1) 公司资本税

在各国的公司所得税法中规定，股利是不允许从公司的应税

所得中扣除的，而股利是股东提供的资本的机会成本。由于资本的机会成本是税基的一部分，因而，有人把公司所得税视为一种对公司部门使用的资本的课税。

最早提出这一观点并予以详尽分析的是 A·C·哈伯格¹。哈伯格对公司所得税的影响进行了一般均衡分析，指出公司所得税是对公司资本课征的一种局部生产要素税。他从大量确定的事实出发认为，对公司资本征税，导致公司部门的资本向非公司部门的转移，直到整个经济中的税后收益率相等时，这种转移才会停止。在这一过程中，非公司部门的资本收益率被压了下来，这样，最终使所有的资本所有者，而不仅仅是公司部门的资本所有者受到影响。在对这两部门的有关生产要素的密集度作出估计之后，他得到如下结论：在对未知参数值作出广泛的假设下，整个经济中的资本税后收益会减少，减少的程度是对公司资本课征的税额。这意味着，国民经济中的资本承担了全部税负。

(2) 经济利润税

早在本世纪 20 年代，就有一些人认为公司所得税实质上是对经济利润课征的一种税。持这种观点的依据是，公司总收入减去生产成本，剩下的“利润”就是公司所得税的税基。这种“利润”实际上是一种“经济利润”。所谓经济利润，是指企业所有者得到的超过生产中使用要素的机会成本的收益，也可称为“超额利润”。

可是，简单地把公司所得税看成是一种经济利润税，肯定是有问题的。因为，公司所得税的税基的计算方法是，在总收入中

¹ Harberger, A.C., 1962, The Incidence of the Corporation Income Tax, *Journal of Political Economy* 70; Harberger, A.C., 1966, Efficiency Effects of Taxes on Income from Capital, In *Effects of Corporation Income Tax*, ed. M. Krzyzaniak, Wayne State University Press; Harberger, A.C., 1974, *Taxation and Welfare*, University of Chicago Press.

减去所有投入物的价值，但是减项中没有包括公司所有者提供的投入物的机会成本。也就是说，如下一节所述，股东提供的资本没有作扣除，使得公司所得税的税基中，不仅包括了经济利润，还包含了股东提供资本的机会成本。

但是，也有公司所得税等同于经济利润税的情况。斯蒂格里兹^①指出，在一定条件下，只要允许公司把向债权人支付的利息扣除，公司税就相当于经济利润税。^②

1.2.2 公司所得税的基本特征

不同的国家以及不同时期的公司所得税具有不同的特征，主要表现在三个方面，一是课税基础，二是税制类型，三是税率结构。

(1) 课税基础

公司所得税的第一个特征是课税基础在各国很不统一；也就是说，不同国家的公司所得税对课税基础（或应税所得）的规定各不一样。有些国家如法国和德国，公司所得税的应税所得虽然都有适应本国情况的具体规定，但普遍与公司的会计利润有密切的关系。另外一些国家如英国、美国、荷兰等，公司所得税的应税所得与会计所得之间有很大差别，而且在这些国家中，这种差别不尽一致。此外，就是在同一国家内，公司所得税的课税基础也会因时而异，这一点在以后各章可以看到。

(2) 公司税制类型

① Stiglitz, J.E., 1973, Taxation, Coporation Financial Policy and the Costof Capital, Journal of Public Economics, 2(1); Stiglitz, J. E., 1976, The Corporation Tax, Journal of Public Economics 5(3-4).

② 有关斯蒂格里兹这种观点的论证，参阅罗森：《财政学》，中国财政经济出版社 1988 年版。