

江西省第二届普通高校优秀教材一等奖



博学·财政学系列

比较

Bijiao Shuizhi

(第二版)

Boxue · Caizhengxue Xilie

税制

王 乔 席卫群 主编

 复旦大学出版社
<http://www.fudanpress.com.cn>

江西省第二届普通高校优秀教材一等奖

比较

Boxue · Caizhengxue Xilie

税制

Bijiao Shuizhi

(第二版)

王 乔 席卫群 主编

 复旦大学出版社
<http://www.fudanpress.com.cn>

图书在版编目(CIP)数据

比较税制/王乔,席卫群主编. —2版. —上海:复旦大学出版社,2009.7
(复旦博学·财政学系列)
ISBN 978-7-309-06794-1

I. 比… II. ①王…②席… III. 税收制度-对比研究-世界
IV. F811.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2009)第124142号

比较税制(第二版)

王 乔 席卫群 主编

出版发行 复旦大学出版社 上海市国权路579号 邮编200433
86-21-65642857(门市零售)
86-21-65100562(团体订购) 86-21-65109143(外埠邮购)
fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

责任编辑 李 华 张咏梅

出品人 贺圣遂

印 刷 常熟市华顺印刷有限公司
开 本 787×960 1/16
印 张 20.5
字 数 295千
版 次 2009年7月第二版第一次印刷
印 数 1—5100

书 号 ISBN 978-7-309-06794-1/F·1513
定 价 29.00元

如有印装质量问题,请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究

内 容 提 要

我国的经济正在融入世界经济中,税收制度的改革明显吸收和借鉴了其他国家的经验,并将一直贯穿始终。因此,运用比较的方法总结和归纳各国税制改革的理论、经验教训和发展趋势,既可以丰富我国的税收理论研究,又可以推进我国税制改革。正是基于此目的,在复旦大学出版社的热情扶持下,编写了这本《比较税制》(第二版)。

本教材以主体税种为重点建立起分析框架,采取比较分析的方法,广泛收集和比较研究了各国的有关税收理论、制度和政策,着重研究世界各国税制建立和改革完善的共同点,侧重比较了在各国国情和历史背景下的特殊之处,从中吸取经验,并结合国情,就我国的税制建设提出了一些建设性的意见。全书共分10章:

第一章主要介绍税收制度建设的理论的历史与发展,包括单一税制论、复合税制论和最优税制理论。第二章主要从发达国家和发展中国家的角度介绍世界各国税制结构的格局和特点,以及税制改革的基本做法和经验。第三章至第八章就各国开征的主要税种,如增值税、消费税、个人所得税、公司所得税、社会保障税和财产税进行比较,从中提炼异同点。第九章着重介绍和比较了发达国家几种具有代表性的分税制税收管理体制模式。第十章就不同类型税负国家进行宏观税收负担的比较和分析。

第二版前言

《比较税制》教材第一版自 2004 年发行以来,在社会上产生了一定反响,2006 年获得了江西省第二届普通高校优秀教材一等奖。第一版发行到现在已经过了近五年,在这段时间里,世界经济形势发生了很大变化,各国的税收制度为了适应经济的发展,继续进行着改革,呈现出一些新特点。为了更好地反映这种变化,本书决定修订。

与第一版比较,这一版的《比较税制》主要做了以下一些增补修订:

一、有关章节补充或更换了新数据。第二章不同类型国家税制结构数据根据世界银行《世界发展指标,2001》,以及中国财政经济出版社出版的《国际统计年鉴 2006/2007》有关数据计算得出,反映了世界各国税制结构的最新特点;第二章、第五章和第六章有关国家个人所得税和公司所得税改革补充了 2003 年以后的税率调整数据;第七章美国、英国、德国和瑞典社会保障税税率进行了更新;第十章补充了不同类型国家宏观税负状况指标,反映我国宏观税负状况,宏观税收收入结构,预算收入、税收收入和预算外收入比例数据进行了更新,补充了 1995—2007 年我国小、中、大口径宏观税负相关数据。相关章节删除了一些比较陈旧的数据。

二、补充、调整了有关内容。第三章补充了发达国家环境税征收状况;第五章补充了生计扣除的规定;第六章补充了各国(地区)公司所得税对存货估价的规定类别、对折旧规定的分类、资本利得的课税情况,以及亏损处理规定分类的表格;第七章补充了美国,以及发展中国家社会保障税发展状况;第八章补充了各国财产税状况。每一章关于借鉴与完善我国相关税收制度(税种)内容都重新进行了调整,删除了目前已经在实施的建议,补充了新的对策建议。

三、有关概念进行了调整。将第五章个人所得税的“起征点”调整

为更为准确的“扣除项目”概念,并进一步规范了个人所得税扣除项目的比较。

本书仍由王乔、席卫群任主编,姚林香、朱门添任副主编。具体分工如下:王乔修订第一、四、八章;席卫群修订第二、三、五、十章;朱门添修订第六章;席卫群、张成贤修订第七章;姚林香修订第九章;最后由王乔总纂、定稿。本书在修订过程中参阅了大量的中外文献资料,力图尽量反映世界各国税制改革的最新状况,但由于水平有限,错误和遗漏仍在所难免,恳请各位读者指正。

作 者

2009 年 3 月

第一版前言

税收是国家参与市场活动、执行征收任务、调节经济利益的手段,是现代国家普遍运用的一种分配工具。由于各国的历史、政治、文化和经济发展状况各异,政治选择的侧重表现在具体的税收制度上就千差万别。但是,税收作为筹措财政资金、调节经济运行的工具,税收制度总是存在共性,并且随着经济的全球化,各国的税制建设和税制改革也相互影响。因此,研究中国税制应当而且必须注意研究各国税制的异同。

本书编写的指导思想是立足于我国的国情,采取比较分析的方法,广泛搜集和比较研究别国的有关税收理论、制度和政策,通过历史的发展眼光,比较别国成功经验和教训,着重研究世界各国税制建立和改革完善的共同点,并侧重比较在各国国情和历史背景下的特殊之处,以主体税种为重点建立起分析框架,为健全我国的税收制度贡献绵薄之力。

本书可以作为高等财经院校各专业学生和研究生教材,对于那些有兴趣了解各国税制的读者来说,也是一本有益的参考书。

本书由王乔、席卫群任主编,姚林香、朱门添任副主编。具体分工如下:王乔、王丽娟编写第一、四章;席卫群编写第二、三、七章和附表;席卫群、车文军编写第五章;朱门添编写第六章;王乔、熊冬洋编写第八章;姚林香编写第九章;陈爱林编写第十章;最后由王乔总纂、定稿。本书在写作的过程中参阅了大量的中外文献资料,虽竭尽所能,但由于水平有限,错误和遗漏在所难免,恳请各位读者指正。

最后,感谢复旦大学出版社责任编辑李华所做的辛勤工作。

作 者

2004 年 6 月

目 录

第一章 税制理论比较	1
第一节 单一税制论和复合税制论	1
第二节 最优税制论的沿革与发展	9
第二章 税制结构比较	18
第一节 发达国家和发展中国家税制结构比较	18
第二节 各国税制改革趋势	34
第三节 借鉴与完善我国的税制结构	44
第三章 增值税比较	51
第一节 增值税概述	51
第二节 增值税的纳税人比较	58
第三节 增值税税率比较	62
第四节 增值税计税依据和税款抵扣制度比较	73
第五节 借鉴与完善我国增值税制度	80
第四章 消费税比较	86
第一节 理论概述	86
第二节 消费税课征范围比较	93
第三节 消费税调节能力比较	99
第四节 借鉴与完善我国的消费税制	105
第五章 个人所得税比较	110
第一节 个人所得税概述	110
第二节 个人所得税制比较	115
第三节 借鉴与完善我国的个人所得税制度	129

第六章 公司所得税比较	139
第一节 公司所得税概述.....	139
第二节 公司所得税制比较.....	145
第三节 借鉴与完善我国的企业所得税.....	163
第七章 社会保障税比较	172
第一节 社会保障税的形成与发展.....	172
第二节 社会保障税制度比较.....	181
第三节 借鉴与完善我国社会保障制度,开征社会保障税	198
第八章 财产税比较	211
第一节 财产课税概述.....	211
第二节 一般财产税比较.....	223
第三节 个别财产税比较.....	230
第四节 遗产税与赠与税比较.....	240
第五节 借鉴与完善我国的财产税制.....	259
第九章 税收管理体制比较	268
第一节 税收管理体制模式比较.....	268
第二节 我国现行税收管理体制.....	275
第三节 借鉴与完善我国分税制管理体制.....	283
第十章 税收负担比较	290
第一节 税收负担概述.....	290
第二节 宏观税收负担的国际比较.....	297
第三节 我国最适宏观税负水平探讨.....	303
附表	311
参考文献	318

第一章 税制理论比较

如何建立一国的税收制度以符合税收原则,是历来学者所不懈追求的目标。通过本章的学习,了解不同时期学者所提出的不同观点,掌握税制理论的发展过程。

第一节 单一税制论和复合税制论

税收制度从立法意义上说,是一国以国家法令的形式颁布的各种税收法律、法规条例的总和。从构成上看,是各种不同税种组合搭配的体系,根据体系内税种的多寡可以分为复合税制和单一税制。历史上不同时期的学者,根据当时客观社会经济条件都各自提出过自己的主张。有的赞成复合税,理由是能丰富财源,同时可起到税收调节的作用;当复合税发展到一定程度,苛捐杂税并出,人民负担加重,又有学者提出实行单一税。但实际上,各国实行的大多是复合税制,单一税制论始终处于一种讨论和设想的状态。

一、单一税制论

单一税制论主张整个税收体系由单个税种组成,或者以某种税为主,再简单搭配其他税种。西方税制发展史上,提出单一税制的设想主要有以下四种。

1. 单一消费税论

这一设想的代表人物是 17 世纪英国的晚期重商主义者霍布斯,他从受益说出发,认为消费税可反映出人民从国家活动中得益大小,可予征税。由于消费是人皆必需的,对消费征税涉及范围广,可以做到税收公平;并且对消费征税,可以促进节俭和储蓄,有利于资本的形成。另

一代表人物是 19 世纪中叶德国学者普费菲,他从税收平等原则出发,认为只有消费税能涉及全体国民,并认为消费体现了纳税能力的大小,主张对全部支出课税。因此,这里的消费税实际上是一种消费支出税,有别于我们现在实行的对商品征收的消费税。

2. 单一土地税论

这一理论包括:由 18 世纪法国重农学派布阿吉尔贝尔、魁奈等人提出的单一土地租税论,以及 19 世纪美国经济学家亨利·乔治提出的单一地价税。重农学派目睹法国由于实行重商主义经济政策而使农业处于极度衰落的现实,他们从自然法则出发,主张自由放任,认为“只有土地上的经济活动才能真正产生纯生产物或纯收益”,所以租税只应课于土地,反对当时的繁杂税制。并认为,若对土地以外之物征税,其税收负担最终必将辗转归嫁于土地。1791 年,法国在大革命成功以后,曾废除了君主官僚的数十种赋税,实行单一的地租税,但不久就因为财政困难又重开了其他税种。19 世纪的亨利·乔治从社会改良主义出发,认为土地私有是造成社会贫困的总根源,所以欲免除疾苦,须将土地充公。而他提出要对土地所有者获得的地租征收 100% 或接近 100% 的税收的做法,正是通过用土地税来代替没收土地的方式,实现土地归全社会所有。

3. 单一所得税论

早在 16 世纪,法国重商学派的博丹就在其《共和六法》中提到过单一所得税。18 世纪初,法国重农学派经济学家沃邦提出实行“什一税”,这种税是以包括土地所得、养老金、工资所得等各种所得为课税对象的收益税。但他同时认为,建立这种单一所得税制,应以其他小税种如消费税、奢侈税为辅。单一所得税论和单一土地税论都为重农学派所倡导,两者的发展有一定的联系。可以认为单一土地税论是单一所得税论的基础,随着经济和认识的发展,人们认识到所得的范围不仅包括土地所得,还包括其他所得,这是单一所得税论的理论前提。而 19 世纪的德国社会主义者,如拉萨尔等人更是主张实行单一的高度累进的所得税制,以实行对私有制的改造。德国社会民主党曾一度以单一所得税制作为其纲领。

4. 单一财产税论

也叫单一资本税论,法国的吉拉丹和莫尼埃是这一理论的倡导者。他们主张对既得资本征税,而不对产生收益的资本征税,因此无碍于资本积累,并且可促进资本再投资,还可以捕捉所得税不能捕捉到的负税能力。该学说后来又根据具体资本的含义不同分为两派,一派是美国学者所提倡的以不动产为资本课税对象;另一派则是法国学者所主张的以一切有形资产为资本课税对象。

二、复合税制论

(一) 近代复合税制理论

复合税制是由各不同税种共同组成、相互搭配、互为补充的复合体系,世界上绝大多数国家实行的都是复合税制。具体构成上,学者们有持两大税系观点的,也有持三大税系观点的。

1. 两大税系论

两大税系论认为,整个税制由直接税和间接税两大税系构成,其代表人物有德国的劳·劳菲和谢夫勒·劳。他们提出,整个税制由配赋课税和消费税两大税系组成,前者属直接税范畴,后者属间接税范畴。

2. 三大税系论

三大税系论具体有两种分法:一种是在直接税和间接税并列的基础上,提出第三大税系与之并列。例如,斯泰因将所得税作为第三种税系提出,与直接税、间接税并列;康拉德提出的直接税、间接税和补充税三大税系论。另一种是突破了直接税和间接税的束缚,直接并列三大税种:例如,瓦格纳的所得税、所有税和消费税三大税系论,小川乡太郎的所得税、消费税和流通税三大税系论。其中,第二种分法是西方国家所得课税、商品课税、财产课税三大税系建立的理论前提。

(二) 现代复合税制理论

现代对复合税制体系作出突出贡献者当数美国财政学家马斯格雷夫。他在《财政理论与实践》一书中通过对社会资金运动流程图的描绘,初步分析了现代税制中可能包含的各个税种,并揭示出商品所得税在经济运行流程中的可能分布点,勾画了现代复合税制的基本构造。

该图的理论假设前提是:整个社会部门分为企业和家庭两大部门,这两个部门间通过商品市场、资本市场和生产要素市场相互作用、相互联系,形成两个方向相反的流程——资金流和商品流。一方面,资金由企业部门通过生产要素市场雇佣劳动力、借入资本,并使用土地和其他生产要素,以工资、利息、利润、地租等支付形式,流入家庭部门;家庭部门再将这些收入,一部分通过在消费品市场购买商品和劳务的形式,另一部分作为储蓄在资本市场进行投资,流入资本品市场,最终两部分支出一起流入企业部门,形成企业的收入,完成一个资金流程的循环。另一方面,企业部门销售其产出,家庭部门购买商品与劳务,物资由企业流向家庭部门。家庭部门再向企业部门提供劳动力、资本和土地等生产要素,企业获得这些要素,再进行产品和劳务的生产,这样就完成了商品流程的一个循环。

在图 1-1 中,资金流量运动的方向以顺时针箭头标明,商品流量运动方向与之相反。家庭部门的收入(1)用作支出时,分为消费支出(2)和家庭储蓄(3)。消费支出流入消费品市场,成为企业的销售收入(4)。家庭储蓄流入资本市场,进入投资渠道(5),在资本货物市场中成为投资支出,转为生产投资品企业的销售收入(6)。(4)和(6)一起成为企业部门的总营业收入(7),成为企业部门的资金(8)。企业把这些资金用于再生产,一部分作为折旧摊提(9),另一部分进入生产要素市场,用作生产要素支出(10),包括工薪支出(11)、资本的利息和利润支付(12),以及其他要素支出。相应地,这些支出构成家庭部门收入(1)的组成部分即工资(13)、股息(14)、利息、地租(利息与地租未在图上表现流转过程)等。当然,利润并非全作股息分配,而是一部分作为保留收益(15),和折旧摊提(9)一起构成企业的储蓄(16)。企业储蓄再和家庭储蓄(3)一起形成投资资金,即对投资品的购买。至此,整个收入与支出的流转过程完成了。

马斯格雷夫认为,税收就是政府从上述货币资金的总流量中征收一定数量的资金,而图 1-1 所示流转图中的 16 个作用点,也正好是税收影响点。由于各国经济情况、历史传统都不相同,对税种设置点的选择也有所区别,但整个税制的框架大致不会脱离于此图。在图中,课于

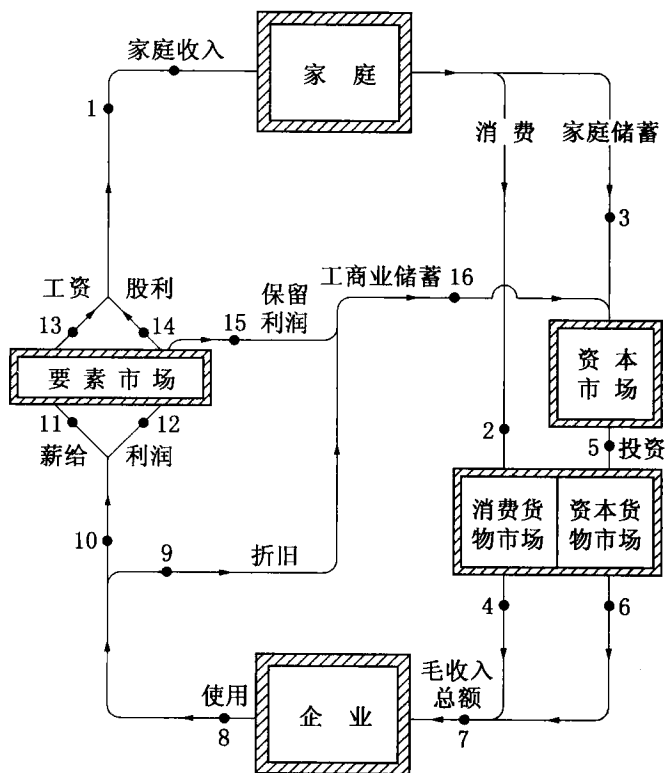


图 1-1 在流转图中的税收影响点与各税分布点

作用点(1)家庭收入的税是个人所得税；课于点(2)消费支出的税是支出税；课于点(3)家庭储蓄的税可以是储蓄利息所得税；课于点(4)营业收入的税是零售销售税；课于点(7)营业总收入的税是营业税；课于点(10)折旧后企业收入的税是增值税；课于点(11)工薪支付的税是雇主支付的社会保障税；课于点(12)利润的税是公司所得税；课于点(14)股息的税是个人所得税的一部分。

如果将图 1-1 用横、纵轴分为如图 1-2 所示的 4 个象限，不同的课税部位分别落入 4 个象限中，将更有利于我们发现税种分布的特征和性质。

第 I 象限中的税收，纳税人是个人或家庭，课税对象是个人或家庭

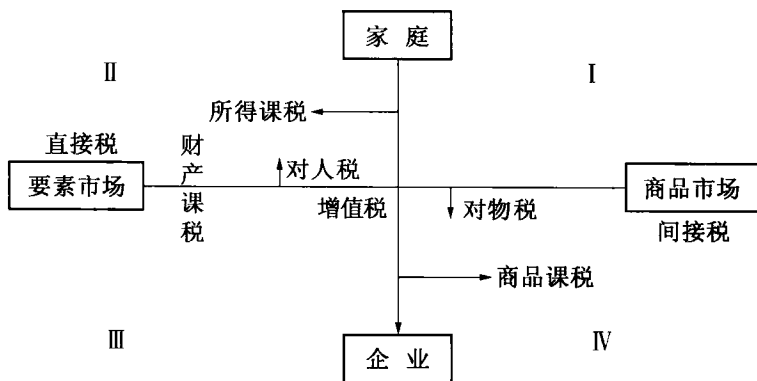


图 1-2 税类分布示意图

的支出额,税收的性质是消费税。课税对象是个人的消费支出或投资支出。

第Ⅱ象限中的税收,纳税人是个人或家庭,课税对象是个人和家庭的所得,税收的性质是所得税。若课税对象选择在(1)上,就是个人综合所得税。

第Ⅲ象限中的税收,纳税人是企业,课税对象是已经作了一定扣除的企业销售收入,税收的性质是所得税。若课税对象选在(11),就是由企业支付的社会保险税;若课税对象选在(12),就是公司所得税;若课税对象选在(10),就是扣除折旧后的因素型增值税,属增值税性质。

第Ⅳ象限中的税收,纳税人是企业,课税对象是企业的销售收入,税收的性质是商品劳务课税,属于间接税,即对零售收入课征的营业税、产品税。

综上所述,对货币资金从个人或家庭部门流向企业部门的课税,主要是商品课税,属间接税性质,课征点愈接近企业部门,商品课税的特点愈明显。对货币资金从企业部门流向个人或家庭部门的课税,大体上是所得课税,属直接税性质,课征点愈接近家庭部门,所得课税的特点愈明显。

同时,从税收制度理论上说,各种税还可按下列三种标准分类:

(1) 按课征的市场不同,可以分为课于产品市场的税和课于要素

市场的税；

(2) 按课征的交易对象不同,可分为课于买方的税和课于卖方的税；

(3) 按课征的部门不同,可分为课于企业的税和课于家庭的税。

据此,可将图 1-1 中的税种,按上述分类形成一种体系(见表 1-1),这种分类体系,不仅有助于税制结构的设计,对税负归宿的探讨也有积极意义。

表 1-1 税制结构理论上的税收分类

税收征课			家 庭		企 业	
			作为买方	作为卖方	作为买方	作为卖方
产 品 市 场	全部产品		零售销售税(4) 增值税(消费型)(4)			支出税(2)
	部分产品		烟税(4)			汽油税(4)
要 素 市 场	全部要素	全部雇佣		增值税(收入型)(1)	个人所得税(1)	
	部分要素	全部就业		社会保险税(雇主缴纳的工薪税)(11)	社会保险税(雇员缴纳)(13) 工资或资本收入税(13)、(14)	
		部分就业		公司所得税(12)地方财产税		

比如,在商品市场中对买卖双方课税是等效的。在竞争性的商品市场中,对价格 10 元的商品课以 10% 的税。如果课于卖方,则毛价为 11 元;如果课于买方,则买者支付净价 10 元,另纳 1 元税,效果等同。这种等效情况,适用于对选择性消费品课税,或对全部消费品课税。类似地,在要素市场中课于买方和卖方的税是等效的。

马斯格雷夫税制体系的第二部分,是对积累的财富课税,具体有对财富持有环节的征税和对财富转移环节的征税。在财富持有环节课征的是财产税,在财富转移环节征收的是遗产与赠与税。由于这

种财产税的征税对象是对往年财富的积累量,故无法在图 1-1 中体现。

三、单一税制和复合税制的比较

单一税制和复合税制的优缺点往往是相互交叉的。相对于复合税制来说,单一税制的优点更少,缺点更多。

(一) 单一税制的优缺点

1. 优点

- (1) 税负较轻,民众易于接受;
- (2) 便于征管,税收成本低。

2. 缺点

其缺点更是与生俱来的。

- (1) 不能普遍征税,对经济的扭曲效应大,不符合税收普遍原则;
- (2) 财源单一,不能保障国家财政收入,不符合国民收入原则;
- (3) 税种单一,缺乏弹性;
- (4) 易激化矛盾,使财源枯竭;
- (5) 不能实现对经济的有效调控,税收作用没有充分发挥等。

而相对于单一税制来说,复合税制将各种不同税类相互搭配、长短互补、综合调控,能充分避免上述缺点。

(二) 复合税制的优点

- (1) 课税范围广,能捕捉各种税源,征税较普遍;
- (2) 税源充裕,能保障财政收入;
- (3) 税制具有较大弹性,能适应财政需要的变化;
- (4) 财源不会轻易枯竭,并能促进社会经济综合发展。

但不可否认的是,税制越复杂,税收的征管难度就越大,征收费用也就越高,而如何把握这个度,正是最优税制所要研究的。

另外,单一税制与复合税制的关系并不是泾渭分明的,而是一种辩证关系。理论上即使在复合税制下,在税源的总汇处课税比在零星环节课税,可收到节约、便利、充裕、高效之利。关于这个“总汇处”,现代复税制论者认为,是总收入(所得)、总积累(财产)和总支出(消费);而