

世界税收改革发展趋势

杨道远 等译
远 鉴 等校

南京大学出版社
1993·南京

译 者

(以姓氏笔划为序)

叶继元	任一红	沈 进	李 俊
李卫萍	杨道远	袁培国	袁 沁
蓝瑛波	颜 逊		

校 者

叶继元	杨德华
-----	-----

译者的话

目前我国正经历着深刻的经济体制改革,税制改革是经济体制改革的一个极其重要的方面。在税制改革过程中,借鉴世界各国、尤其是发达国家税制改革的经验和教训,无疑具有较大的理论意义和实践意义。

本书是由世界著名研究机构美国布鲁金斯(Brookings)研究院组织的一次国际学术研讨会议的论文集。布鲁金斯研究院于1927年由美国三大学术研究机构合并而成,是一个教育、经济、政治、对外政策问题的研究机构。该院通过年会及其他活动,充当学术与公共政策之间的桥梁,将新的知识带给决策者以期引起注意,使学术研究更好地关注政策问题。它不仅是美国公共政策教育的中心,而且是出版计划及社会科学计算的中心。

本书主编约瑟夫 A. 佩奇曼(Joseph A. Pechman)教授生于1918年,是世界著名的经济学家,现任布鲁金斯研究院经济所主任,曾任美国金融学会会长、美国经济协会副会长、美国总统经济顾问。本书各篇的论文的作者均是负责本国税制改革的经济学家,在文中提供了许多有价值的统计数据,对各国税改的背景、目标、内容、方法、得失等都作了详细描述,在论文后一般附有非官方的经济学家的精辟评论,对研究我国社会主义市场经济条件下的税制改革,很具参考价值。

本书在译校中由于时间仓促,水平有限,书中不妥之处欢迎指正。

1993年5月

原编者序言

美国税制改革的成功激发了许多国家考虑本国税制改革的问题。澳大利亚、丹麦、加拿大和英国对其公司税制已进行了重大改变。联邦德国、瑞典、意大利、法国、日本等国已颁布了降低税率和在某些情况下放宽所得税税基的方案。澳大利亚、加拿大和日本正在考虑制定一项增值税法。

这些变化的出现将深刻地影响税负分配、劳动力供应、存款、投资、产品的增长、兑换率等一些重要的国内经济项目的变化，同时也将影响各国在世界市场上企业竞争的地位和资金投资的流向。

尽管具备解决目前问题的能力是企业 and 政收税务计划的基础，但是报纸、专业性期刊和公众还是必须追上税制改革迅速变化的步伐。本书是布鲁金斯(Brookings)研究院有关公众政策对话丛书之一，它对有关评价所有发达国家税制发展的一次国际学术研讨会会议的情况作了综述报道。布鲁金斯(Brookings)公共政策教育中心于1987年11月12日~13日在布鲁金斯研究院举办了这次研讨会。本书论文的作者均为负责本国税收政策的官方专家。为了强调不同的观点，每篇论文后附上非方专家的评论。参加学术研讨会的包括官方和私营机构的税务专家以及对研究税收政策关系问题有兴趣的工商业人士。

Walter E. Beach先生在Lee Ann Sonnergren先生的协助下，组织了这次研讨会。Ruth Blau, Coroline Lalire, Lalire, Jeanette Morri—Son Brenda B. Sxittya和Theresa B. Walker参加了编辑。Richard S. Rice和Susan L. Woollen准备了稿件打印件。

本书涉及的那些国家的驻华盛顿大使馆的工作人员对于这个研讨会的组织和本书的出版提供了极大的帮助。

本次研讨会是税制比较研究计划中的一部分。本计划由布鲁金斯研究院主持，由 Alfred P. Sloan 基金会和 German Marshall 基金会提供赞助。

布鲁金斯研究院非常感谢论文作者和评论者参加研讨会的各国专家。汇集在本书中他们的各种观点将有助于促进人们对世界范围内的税制改革运动的理解。

约瑟夫 A. 佩奇曼
(Joseph A. Pechmon)
1987年2月于华盛顿

目 录

绪论(JOSEPH A. PECHMAN)	(1)
澳大利亚:EDWARD A. EVANS 著	(13)
David Finch 评论	(35)
加拿大:DAVID A. DODGE 和 JOHN H. SARGENT 著	(37)
John Bossons 的评论	(58)
丹麦:JENS DREJER 著	(64)
Rober Koch Niesen 的评论	(76)
法国:JEAN CLAUDE MILLERON 和	
DIDIER MAILLARD 著	(78)
Pierre Andre Chiappori 的评论	(93)
德国:AKALBERT UELNER 和 THONAW MENCK 著	(98)
Gerold Krause Junk 的评论	(105)
意大利:ALAO CARDARLLI 和	
MICHELE DEL GIUDICE 著	(117)
Emilip Gerelli 和 Luigi Bernardi 的评论	(123)
日本:ATSUSHI NAGANO 著	(129)
Keimel Kaizuka 的评论	(136)
荷兰:HENDRIK ELLE KONING DIRK WITTEVEEN 著	(142)
Flip de kam 的评论	(151)
瑞典:CLAES LJUNGH 著	(156)
Leif Muten 的评论	(177)
英国:IAN C. R. BYATT 著	(183)
John Hills 的评论	(201)

美国: LAWRENCE B. GIBBS 著	(208)
C EUGENE STEUERLE 著	(214)
总评: SJBBREN CNOSEN 的评论	(223)
RICHARD GOODE 的评论	(229)
RENNCTH C. MESSERE 的评论	(235)

绪 论

JOSEPH A. PECHMAN

世界上工业国家的税收体制正在迅速地变化,有时候正在经历着深刻的变革。部分说来这种变革是1986年美国税制改革的反映。美国的放宽税基、降低所得税率达到了1920年以来从未见过的水平。但是,这也反映了一个几乎是普遍的认识:即由高税率、多年的通货膨胀和无效的税收优惠造成了扭曲和不公正。本书是一份截止1987年底美国及其主要贸易伙伴国税制改革计划的进展情况报告。

现代税收体制

本书中涉及的大多数国家的税负比美国高得多。1985年,从澳大利亚的税收占国内生产总值30.4%到瑞典的50.5%,相比之下,美国是29.2%,而日本28%,是税负最低的国家(见表1)。虽然所有国家都依靠个人和企业所得税、消费税和工资税以提高年收入。

但是实际上其依靠的程度各不相同。一般说来,工资税和消费税(通常称为增值税)在欧洲比在加拿大、澳大利亚、美国和日本要重得多。个人所得税是所有国家财政的主要来源,而企业税则是其次要来源。

所有国家的税收政策制定者对美国税制改革的成功,尤其是大幅度降低最高所得税率留有深刻的印象。每个国家都在利用本国的税收为促进已觉察到的社会和经济目标。在美国,其结果导致了工业与商业界之间重大的不公正和滥分配,并使税法复杂化了。

表 1 1985 年各国税收占国内生产总值的百分比及其分配

国家	个人企业	收入收入	工资	消费	财产	财富	共计
税收来源占国内生产总值百分比							
瑞典	19.5	1.8	14.7	13.8	0.4	0.3	50.5
丹麦	25.5	2.4	2.3	17.7	0.9	0.5	48.5
法国	5.8	2.0	20.8	15.4	1.2	0.4	45.6
荷兰	8.8	3.1	19.7	12.1	0.8	0.4	44.9
英国	9.8	4.9	6.7	12.4	4.0	0.2	38.1
德国	10.8	2.3	13.8	9.9	0.4	0.5	37.7
意大利	9.5	3.3	12.2	9.6	★	0.1	34.7
加拿大	11.9	2.9	4.4	10.9	2.9	0.3	33.2
澳大利亚	13.7	2.8	1.7	10.8	1.4	★	30.4
美国	10.4	2.1	8.6	5.2	2.7	0.2	29.2
日本	6.9	5.9	8.5	4.8	1.6	0.3	28.0
税源的分配(百分比)							
瑞典	38.5	3.5	29.1	27.3	0.9	0.7	100.0
丹麦	51.8	5.0	4.6	35.9	1.9	0.9	100.0
法国	12.8	4.3	45.7	33.8	2.5	0.8	100.0
荷兰	19.5	7.0	43.9	26.8	1.8	0.9	100.0
英国	26.0	12.9	17.5	32.4	10.5	0.6	100.0
德国	28.7	6.1	36.5	26.3	1.1	1.3	100.0
意大利	27.4	9.5	35.3	27.7	★	0.2	100.0
加拿大	36.0	8.4	13.3	32.8	8.6	0.9	100.0
澳大利亚	45.1	9.2	5.5	35.5	4.6	★	100.0
美国	35.7	7.1	29.4	17.9	9.1	0.8	100.0
日本	24.8	21.0	30.2	17.1	5.7	1.2	100.0

资料来源:经济合作与发展组织(OECD),1985—1986年 OECD 成员国财政统计(巴黎:OECD,1987)数据为近似数。0.5%以下。

a. 包括国家和地方税。

b. 包括销售税、增值税和货物税、进出口税、财产转移和保险税、其它由企业支付的贸易税及其它杂税。

c. 包括年度净财富税、遗产税、遗产继承税和礼品税。

尽管对这些政策解释得非常清楚,但是大多数国家正在缓慢

地放宽税基,因为他们担心不利的政治影响。不过仍然存在要求政府降低个人和企业税率的强大压力,即使其预算中几乎不存在或根本就不存在允许重大的税收减少。

欧洲税收体制中一个重要的特点是增值税(VAR)。在大多数国家,各种多样的免税条款和税率使其行政管理复杂了。1992年前,欧共体颁布法令以协调各种税和确定间接税的范围。不过,朝这个目标迈进的步伐是缓慢的。澳大利亚、加拿大、日本正在考虑采纳增值税,但是每个国家对递减消费税政治上的反对已迫使各国政府延期引进增值税。

欧洲的高工资税率反映出欧洲的税制比美国的税制更广泛地依赖于社会保险的福利计划。除退休和伤残补偿计划外,工资税常常用来资助全国性卫生保健或公共健康保险,失业者津贴,雇工和培训计划,家庭津贴和对穷人、儿童护理的收入支助。在一些国家,工资税被纳入总的财政计划之中,人口统计的情况给退休和卫生计划的实施正提出一些困难的问题。但是解决那些问题的行动被拖延了。

因此,其他国家的税收问题似乎至少像美国1986年税制改革以前的问题那样难以处理。几乎每个国家都需要限制预算以减少过度的赤字。放宽税基以提高财政收入在理论上是可行的,但在实践上是困难的。消费和工资税已被提高到非常高的程度,但是仍然不能抵偿所得税的减少。然而降低所得税率的要求是持久不衰的。正如所希望的那样,对这些压力反应有很大的不同,这反映出在预算和税收问题上,地方上的政治和社会的力量结成联盟。

主要趋势

虽然本书中讨论的各国税制改革计划有很大的不同,但是仍然可以清晰地看出一些趋势。

表 2 1984—1990 年最高个人所得税率^a

(百分比)

国家	1984	1985	1986	1987	1988	1989b	1990
瑞典 c	82	80	80	77	75	75	75
丹麦	73	73	73	68	68	68	68
法国	65	65	58	57	57	57	57
荷兰 d	72	72	72	72	70	70	70
英国	60	60	60	60	60	60	60
德国	56	56	56	56	56	56	53
意大利 d, e	65	62	62	62	60	60	60
加拿大 e, f	51	52	55	53	45	45	45
澳大利亚	60	60	55	49	49	49	48
美国 e	55	55	55	43	33	33	33
日本	68	88	88	88	76	76	76

资料来源:本次研讨会录取的论文及各种正式的政府出版物。

- a. 结合了全国和地方税率。
- b. 假设按现行税收规定无其他变化,否则另有说明。
- c. i 假设地方税率为 30%。
- d. 假设所计划的改革将推出台。
- e. 计算全国税收时应考虑到减除地方税。
- f. 假设安大略省的税率,并且包括联邦和各省的附加所得税。

大多数国家将减少个人所得税率,特别要减少高额纳税阶层的个人所得税率,并且要压缩纳税阶层的等级数目。在这方面,各国一直在遵循美国首创的办法,尽管没有一个国家希望竭力仿效美国将最高联邦税率减少 22 个百分点(从 50% 减到 28%)。日本正在减少最高税率 12 个百分点。澳大利亚正减少其税率 11 个百分点。其他大多数国家则将其税率减少 2 个至 8 个百分点。因此,其他国家的最高税率将仍然比美国高得多(见表 2)。1989 年最顶层税率,包括地方税,其最高的程度从瑞典的 75% 到加拿大的 45% 不等。这一年美国最顶层纳税者所缴纳的联邦与州税率将约为 33%。

企业税率也减少了(见表3)。

表3 1984—1990年企业所得税率*

(百分比)

国家	1984	1985	1986	1987	1988	1989b	1990b
瑞典	52	52	52	52	52	52	52
丹麦	40	50	50	50	50	50	50
法国	50	50	45	45	42	42	42
荷兰	43	43	43	42	42	42	42
英国	54	40	35	35	35	35	35
德国 c	56	56	56	56	56	56	50
意大利 d	36	46	46	46	46	46	46
加拿大 e, f	51	52	53	52	48	44	44
澳大利亚	46	46	46	49	49	49	49
美国 d	51	51	51	45	39	39	39
日本 e, d	53	53	53	52	52	52	52

资料来源：本次研讨会录用论文及各种正式政府出版物。

- a. 结合了全国和地方税率。
- b. 假设按现行税收规定无其他变化，否则另有说明。
- c. 仅仅为未分配的利润税；德国分配的利润税为 33.3%，日本为 33.3%。
- d. 应考虑从全国税中减支地方税。
- e. 为非制造企业的税率；制造企业将被降低。
- f. 假设省税率为 15.5%。

许多人认为，60年代和70年代颁布的投资税刺激法鼓励了企业当局为了有利税率而不是为了获得最高经济收益而投资。以这种观点看，最好为所有的工商业提供同一层次的竞赛场，让市场来分配资源。1984年英国已带头执行这种方法，通过减少工厂和设备的开支和利用税收将企业税率从50%减少到35%。随后，1986年美国也减少了投资津贴，并将企业税从50%减少到34%；1988年初，加上平均州税率的5个百分点，美国的所得税率将为39%。加拿大也减少了其投资税额(除某些地区税额外)，并将其联邦——省企业税率从51%减少到44%(制造企业为39%)。法国

德国、荷兰和日本削减其企业税率的幅度小些。澳大利亚和丹麦则增加了企业税率,不过在这两个国家里,这种增加由于股东获得红利将部分地得到补偿。瑞典和澳大利亚近来对企业税率未做任何变化。根据目前的计划,到 1990 年,4 个国家的企业税率将达到 50% 以上,其他 5 个国家的企业税率将在 40% 到 50% 之间。只有英国和美国将低 40%。由于国际竞争的需要,那些高税率的国家已认识到,他们也许要被迫降低其税率。

除了取消投资税优惠外,各国税制修改中有关放宽税基的改革也不像美国那样深入。最不寻常的——也许是开创性的改革是澳大利亚决定将向雇员非现金福利金征税改为以企业税率向雇主征税。加拿大改变了个人免税和其他税额的减免,而丹麦对 50% 最高层税率的税值减免做了限制。澳大利亚、加拿大、丹麦和美国削减了娱乐费的扣除;日本对小笔存款利息的减免也断然砍掉了;意大利对政府债券利益强加 12.5% 统一预缴税,这在以前是免税的;德国对所有支付的利息以统一的 10% 的税率引入了预缴税。所有国家都正在审核其税制结构以了解通过减少其他不要的减免或税额能否获得额外的财政收入,但是总体看来,这种改革的范围比美国小得多。

资本收益在澳大利亚、加拿大、瑞典和英国都要被征税,尽管只有澳大利亚仿效美国普通收入征税。其他大多数国家对经营不动产而获得的资本收益都要征税,但是对经营证券而获得的资本收益却不征税(除了专职交易所获的资本收益)。没有一个国家正考虑这种收益的税收问题,更不必说像普通收入一样对待这种收益。这种情况反映了长期存在于欧洲的观点,即资本收益不是收入,而且欧洲人认为,美国对净资本损失扣除采用严格的年度限价(3000 美元)是很难的。担心将资本投向别的国家也是一个因素。对资本收益税收的不同的处理办法使得这些国家在不减少累进税的情况下对最高层税率做进一步降低有了难度。

丹麦和瑞典像美国一样已限制其已付利息的扣除,但是使用

的方法有些不同。美国已取消了消费者利息的扣除(除了住宅抵押贷款利息)。并限制了纳税者申报的财产收入利息的扣除。瑞典对所付利息提供完整的扣除,但是如果它导致资本收入赤字的话,那么扣除的税则限制到第一等级税率的50%上。在丹麦,仅仅对资本收入而言,利息要扣除。

大多数国家在70年代通货膨胀期间调节了个人减免税法 and 收税等级数。但是随着通货膨胀的消退,通常由于税收的原因,指数化被取消或被延迟。目前每年主动对其减免税和收税等级指数化的国家为法国和美国。加拿大对年度通货膨胀率超过3%即做调整。在计算需纳税的资本收益时,对通货膨胀的财产购买价格进行调整也许是件有意义的进展。瑞典和英国已做了这种调整。如果通货膨胀再度发生,其他国家将在压力下采取适当的措施。

所得税的简化是所有国家税制改革的一项主要目标,但是各国发展是缓慢的,包括美国、澳大利亚、加拿大、丹麦和瑞典在压缩其税率的同时,已将纳税等数减少到5个或更少。但是已获得的简化被认为是微不足道的。丹麦、意大利、瑞典和美国已增加了标准扣除以大多数纳税者纳税申报单的准备工作的。在日本、德国和英国,通过预缴兑现纳税义务,且不需把申报单归档。荷兰正在考虑将其收入税和社会保险集中于四个税率等级的一种税率结构之中。大多数荷兰纳税者将从属于第一税率层次,同时将不需要税收申报单归档。瑞典已着手为纳税者准备纳税申报单,该单以付出利息和股息的雇主和企业报告的信息为基础。相反,美国现在才开始研究自动申报单税收系统的可行性问题。

大多数国家试图通过提供股息豁免的某些表格,使个人和企业所得税“一体化”。例外的国家是瑞典、荷兰和美国,这些国家使用着企业与个人所得税分散体制(但是,瑞典现在对新资本已付息的企业等级提供10%的扣除)。澳大利亚最近颁布了一个估价系统,该系统采取的是法国、德国、意大利和英国的办法。丹麦计划在1990年引入估价系统,在该系统下,股息的双重税由于对已付股

息的企业税有 3 个百分点以上的税额而被减少或取消。美国在颁布 1986 年改革时,美国国会否决了由行政部门提出的对已分配的收益减少企业税的提案。

虽然增值税常被认为是一项简单税,但是,实际上大多数国家由于不同的商品和服务采取多种税率,同时降低其它税负而使这一问题复杂化。这种复杂性在法国和意大利特别严重,但是其他国家也有类似的问题。理想的办法是包括同一税率基的所有消费商品和服务,且仅仅使用一种税率。各国都很重视通过对必需品提供零或低税率来避免低收入家庭的负担压力。当 1992 年欧洲各国间接税的协调开始生效时,某些简化也许可达到。但是,大多数观察家认为,那时只不过作些有限的修改。正如已指出那样,澳大利亚、加拿大和日本的政府已正式提议采用增值税,不过由于该税递减性遭到强烈的反对,因此引进该税的进程耽误下来。

近期改革的要点

以下是各国税制改革的要点。

澳大利亚刚刚完成了对其税制的大清查,既促进了公平性也促进了效率。个人所得税的边税率已被减少,特别是最高税率已从 60% 减少到 49%; 纳税等级数也减少到 4 级(不包括零税率等级); 1985 年 9 月 19 日以后获得的财产实现实物资本收益现已按普通收入纳税。部分但是全部的减少税率后的费用通过放宽税基的措施,最重要的是征收雇员福利金税率从 46% 被提高到最高个人税率 49%, 但是这种增加由于引入了企业股息付税制将有所减轻。政府推荐采用零销税,但在遭到强烈反对时取消了这一建议。目前正在考虑在减少企业税率的同时放宽企业税基。

加拿大也放宽税基和减少税率对其税制进行重大改革。1990 年前资本收税率将从 50% 提高到 75%。取消了个人所得税中高至 1000 加元投资收入的减免,削减了家庭办公、伙食、娱乐和汽车费用的减免。此外个人免税和一直存在的减免被转成了税额。从这

些改变中获得的财政收入常用于减少边际所得税率；包括省税，最高税率从 55% 减少到 45%。税率等级数缩减至 3 个。取消了投资税额，减少了折旧费；企业税率从 53% 减少到 44%（仍包括省税）。政府计划在引进增值税时恢复联邦税和省销售纳入一个系统的办法而耽误的行动。

丹麦由于利息减免的原因阻止了税的损失，从而在其税制结构中引入了一项新颖的变化。在新的结构下，个体所得税由个人所得税和资本所得税组成。个人所得主要指劳动所得；资本所得由利息、股息、需纳税的资本收益、租金和工商企业利润组成。个人所得按 3 税率纳税，范围从 50% 到 68%（低于以前的最高比例 73%），而资本所得按统一的 50% 的税率纳税。对资本所得而言，利息全部减免，但是任何超出资本所得付出的利息全部不从个人所得中被减免，因此最多的资本所得税值为 50%。该税制的另一个新颖特点是对自我雇佣人员的特殊安排。如果纳税者选择这种安排，那么从工商企业中获得的纯收入被分成资本收入和个人收入两部分。资本收入（通过估值投资的资本收益的市场税率计算出来）按 50% 的税率纳税，个人收入按递增税率纳税。个人收入中的大多数津贴仅按 50% 的税率将被减免。按此税率，娱乐费仅仅 25% 将被免。丹麦也已将企业税从 40% 增至 50%。但是 1990 年将引入一项新的税收减免办法。

法国正在重建其税收体系以完全改变 80 年代初税政策的累进倾向。1988 年初，企业税率已从 50% 下降到 42%。由于股息税收减免后已有改变，因此企业税率的这种下降自动地减少了股息的双重税。也减少了一种不常见的“职业税”。该税是由企业租金加上其工资组成的一种税。最高层个体所得税率已从 65% 减少到 56.8%，所有其它的税率，除起始税率外，均作了相当大的减少。个人免税额已有所增加，不过其它的减免和津贴仍然未变。1981 年引入的年度净财富税在 1986 年被废止。如果在减少公共开支和赤字方面成功的话，政府计划进一步削减个人和企业税率，但还未计

划象其他国家已做过的那样，放宽个人所得税或限制投资津贴。

德国也正在强调减少个人和企业所得税率。个人增加了个人免税额。企业保留利润税率从 56% 减少到 50%。通过采取一项新的 10% 利息扣除税，减少某些指标折旧费，采用一些放宽税基的办法，特别是有关福利金的措施为税收的减少部分地提供资金补助。德国政府主要的税改目标将是修改个人所得税和等级，为了减少中层纳税者的税率。

意大利对其税制仅做了较少的改变，个人免税额和工薪阶层的特别减免已有所增加，边际个人所得税率也有某些增加。最高税率已从 62% 减少到 60%。最近采纳的放宽税基的唯一一项规定的结果是对政府债券利息征收 12.5% 的扣留税的新办法，但是这种利息不在税基之内，因此它不属于累进税率。为了折旧费和资本收益，财产被重新估价，而且在征收企业税方面提高了速度，然而，企业所得税率始终未变。

日本由于政府建议颁布增值税以作为重建其税收体系一部分曾处于重大的政治动乱之中，增值税被暂时搁置起来，几项被耽误的重要税改办法最终被颁布。国家和地方税率都被减少了，从而使最高层税率从 88% 减少到 76%。符合少量免税条件的只限于 65 岁以上者，残疾者和需要提供资助的那些人。雇员超存款的免税限于用于置房产或为退休而准备的存款。20% 的统一扣留税适用于普通银行的储蓄，而定期存款的利息也按统一的 35% 的税率单独纳税，或与纳税者选择的其他收入合计纳税。企业所得税率已从 35% 减少到 52%。

荷兰正关注于税收简化委员会得出的将个人所得税和社会保险税集中征收的建议。新的税收结构由四项税率组成，其范围从 40% 到 70%。所有纳税者中 88% 的人仅仅附属于第一等级税率。为了不减少实得工资而执行这一建议，将必须增加所有雇员的工资总额，这些雇员将大体平等地分享由雇主支付的社会保险税（没有雇主的支付这也能做到）。虽然该建议包括一些税基放宽了，几