

第一章

外国税制基本理论

【学习目标】

通过本章的学习，学生应习得如下内容：单一税制与复合税制的区别，各国税制结构的特点及发展规律，各国税制改革的特点及发展趋势。

【引言】

税收制度是指国家（政府）以法律或法规的形式确定的各种课税方法的总称。它属于上层建筑范畴，是政府税务机关向纳税人征税的法律依据，也是纳税人履行纳税义务的法律规范。通常税收制度由税收主体、税收客体、税率和违章处置等要素构成。从广义上看，税收制度是指税收的各种法律制度的总称，涵盖国家的各种税收法律法规、税收管理体制、征收管理制度及税务机关内部管理制度等。从狭义上讲，税收制度是指税收法律制度，主要是从税政管理的角度来研究税制。

第一节 外国税制结构

一、单一税制论和复合税制论

税制模式是指一个国家税收制度结构的总体形式，包括若干税种的构成、地位及其相互关系。税制模式通常具有高度概括性和整体性，集中反映税收制度的总体特征，其描述的对象为整个税制结构，并从税制内部表示各个税种之间的有机联系。税制模式一般来说可以分为单一税制和复合税制。

（一）单一税制

单一税制是指只有一个税种的税收体系。在税收的历史上，曾经有人积极主张实行单一税制，但它始终只在理论上存在，世界各国并未实行，因此在税收学上也称为单一税论。关于单一税制的主张较多，而且都与不同时期的政治主张和经济学说相呼应，其理论根据及其经济基础各有差异，大致可分为四类。

1. 单一土地税论

主张单一土地税的为重农学派，魁奈为其主要代表人物。重农学派以纯产品学说为基

础,认为只有农业才能创造纯产品,地主是唯一占有纯产品(剩余产品)的阶级,所以主张实行单一土地税,由占有纯产品的地主阶级负担全部税收,而免除租地农场主和商业者的一切税收负担。至19世纪,单一土地税又被美国经济学家亨利·乔治再次提出,他积极主张推行单一地价税,认为资本主义制度的弊病就在于社会财富分配不公。虽然随着社会生产技术的进步,物质财富迅速增长,但由于地主垄断土地,社会进步带来的全部利益都转化为地租收入,使得人民陷入贫困,生产发展受到阻碍。所以亨利·乔治主张实行单一土地税,以使土地增值收益全部归社会所有。

2. 单一消费税论

主张单一消费税的多为重商主义学派。17世纪,英国人霍布斯主张实行单一消费税,废除其他一切税收。他认为,人人都要消费,对消费品课税,能使税收负担普及于全体人民,限制贵族及其他阶层的免税特权。至19世纪,德国人普费菲也主张实行单一消费税。他从税收平等原则出发,主张税收应以个人的全部支出为课税标准,即对全部消费课税。因为消费是纳税人纳税能力的体现,消费多者,负税能力大,消费少者,负税能力小,对消费支出课税,符合税收平等原则。

3. 单一财产税论

单一财产税的代表人物是法国人计拉丹和门尼埃。单一财产税论主张以财产(资本)的价值为标准征税。这里所说的财产是指不产生收益的财产。对财产课税既可以刺激财产(资本)用于生产,又可以促使财产(资本)的产生,并能捕捉所得税无法课及的税源。这一学说又分为两种观点,一种是以美国学者为代表所主张的以财产(资本)为课税对象,但财产(资本)仅以不动产为限;另一种则是以法国学者为代表所主张的应以一切有形的财产(资本)为课税对象。

4. 单一所得税论

早在16世纪,法国人波丹曾经讨论过单一所得税。18世纪初,法国人福班主张单一所得税。19世纪下半叶,单一所得税盛行于德国,特别是在拉萨尔等人基于改造私有制,提出采取高度累进的所得税以平衡社会财富时达到顶峰。他们认为消费税是对多数贫农的课税,而所得税则是对少数富有者的课税,因而提倡单一所得税制。

历史上单一税制理论的提出有其时代背景,主要是由于当时税制复杂,政府横征暴敛,人民不堪其苦,或者是由于税收分配不公平,而遭到了人民的反抗。另外,单一税论的提出,也是由于人们看到了它的一些优点:①税收的课征只有一次,对生产和流通影响很小,有利于经济的发展;②稽征手续简单,减少了征收费用;③可使纳税人轻易了解其应纳税额,可以减少复杂税收制度的弊端。

但是,单一税制也有很多缺点,从税收原则的要求来看,主要表现在以下几个方面:①从财政原则看,单一税制很难保证财政收入的充足性,也就难以满足国家经费的支出需要;②从经济原则看,单一税制容易引起某一方面经济上的变动;③从社会原则看,单一税制的征税范围很小,不能涵盖一切人和物,不符合税收的普遍原则。同时,单一税制只对某一方面课税,而对其他方面不课税,难以实现税收的平等原则。

（二）复合税制

复合税制是国家选择多种税，使其同时并存、相互协调、相互补充，从而成为有机的税收体系。税系理论可以依据不同的标准来设计和归纳，不同的税系理论有不同主张。税系理论是随社会经济的发展而发展的。

资产阶级古典经济学派及其先驱，主张根据课税主体（纳税人）的收入来源设计税系。这一学派的创始人亚当·斯密（Adam Smith）从他主张的自由放任的经济政策出发，认为资本主义社会的三个阶级（地主、资本家和工人）要按各自收入的比例平等地负担税收。因此他把税收归纳为三大税系：地租税系、利润税系和工资税系。

主张按课税客体设计税系最有代表性的首推德国社会政策学派的代表阿道夫·瓦格纳（Adolf Wagner）。19世纪60—70年代，资本主义开始进入垄断阶段，社会阶级矛盾日益尖锐。瓦格纳主张税收不仅要满足国家的财政需要，而且还要纠正社会分配的不公。他认为资本、土地的收益负担能力强，应该多课税；劳动收入负担能力低，应该少课税；高收入者消费的商品应多课税，一般消费品应少课税。据此，他按课税客体的不同，设计了三大税系：对土地和资本收益课征的收益税系，对工薪及劳动收入课征的所得税系和对各种消费品销售课征的消费税系。按课税客体设计税系，比按课税主体的收入来源设计税系是一个进步，可以更清楚地表明各种不同税收的社会作用。

第二次世界大战后，在凯恩斯主义关于国家干预经济的理论影响下，资本主义国家对经济干预的作用大大加强，税收也成为宏观经济调节的一个重要工具。相应地按课税客体在再生产过程中的分布来设计税系就成为客观要求。20世纪70年代美国经济学家理查德·马斯格雷夫（Richard Abel Musgrave）提出的税系理论把税收归纳为两大系统：在货币资金运动过程中的课税，对财富持有与转移的课税。其中，关于按货币资金在个人、家庭部门和企业部门之间流动的不同方向和位置来说明税收的分布，可以更清楚地看出不同税收对经济的不同影响，从而更便于设计有利于宏观调控的税收体系。

从经济决定税收和税收反作用于经济两方面看，社会主义市场经济必须把握不同税收在社会再生产过程中所处的地位。据此，也有人主张应按课税对象在社会再生产过程的四个环节（即生产、流通、分配和消费）中的分布设计税系。

税制结构要具备一定的功能，而具备一定的功能必须符合各项税收原则的要求，一个税种不可能合乎一切税收原则的要求，只有复合税制才能做到。复合税制的优点体现在：就财政收入而言，税源广且普遍，伸缩性大，弹性充分，收入充足；就社会政策而言，具有平均社会财富，稳定国民经济的功能；就税收负担而言，从多方面捕捉税源，可以减少逃漏。所以说，复合税制是比较科学合理的税制结构。复合税制被当今世界各国所普遍采用。当然，复合税制也有一些缺点，表现在：税收种类较多，对生产和流通可能带来不利影响；征收手续繁杂，征收费用较高；容易产生重复课税。

二、税制结构模式的分类

世界各国大都采用由两个以上税种组成的复合税制。税制结构模式是指由主体税特征所决定的税制结构类型。根据不同税种在税制中的不同地位，税收制度结构模式可以

划分为：以流转税为主体的模式，以所得税为主体的模式，以及流转税和所得税双主体模式。

（一）以流转税为主体的税制结构模式

以流转税（商品和劳务税）为主体的税制结构模式因其内部主体税特征，又被称为以间接税为主的税制结构模式，其可以进一步分为以下两种类型。

（1）以一般商品和劳务税为主体。也就是对全部商品和劳务，在产制、批发、零售及劳务服务等各个环节实行普遍征税。一般商品和劳务税具有普遍征收、收入稳定、调节中性等特点。一般商品和劳务税在课税对象确定上，既可以对收入全额征税，也可以对增值额征税。前者称为周转税（产品税），征收简便易行，但重复课税，不利于专业化协作；后者称为增值税，可避免重复征税但对征管有较高要求。

（2）以选择性商品和劳务税为主体。也就是对部分商品和劳务，在产制、批发、零售及劳务服务等环节选择性征税。选择性商品税具有特殊调节作用。

（二）以所得税为主体的税制结构模式

以所得税为主体的结构模式因其内部主体税特征又被称为以直接税为主的税制结构模型，其可进一步分为以下三种类型。

（1）以个人所得税为主体。以个人所得税为主体的税制结构模式一般存在于经济比较发达的国家，个人收入水平较高，收入差异较大，需运用个人所得税来稳定财税收入，促进个人收入的公平分配。

（2）以企业所得税为主体。在经济比较发达，又实行公有制经济的国家，在由间接税向直接税制转换过程中，有可能选择以企业所得税而不是个人所得税为主体税。

（3）以社会保障税为主体。在部分福利国家，政府为落实社会福利经济政策，税制结构已由个人所得税为主体转向社会保障税为主体。

（三）流转税（商品和劳务税）与所得税双主体的税制结构模式

双主体税制结构模式，是指在整个税制体系中，商品和劳务税与所得税占有相近比重，在财政收入和调节经济方面共同起着主导作用。一般而言，在由商品劳务税为主体向所得税为主体的税制结构转换过程中，或由所得税为主体扩大到商品劳务税的过程中，均会形成双主体税制结构模式。从发展的角度看，这种税制模式是一种过渡性税制结构模式，最终会被其中一种主体税取代其双主体地位。

三、税制结构的影响因素

（一）经济因素

一个国家的经济发展水平、经济结构会影响整个国家的国民收入，从而影响到国家税收制度的结构。发达国家社会经济发展水平较高，生产力水平较高，人均收入较高，个人所得税的税收收入来源充足，可以以个人所得税为主要收入来源。发展中国家社会经济发展水平较低，生产力水平有限，人均收入较低，收入只能维持基本生活需要，个人所得税

的税收收入来源有限,难以以个人所得税为主要收入来源。

(二) 社会因素

发达国家的经济高度货币化,其收入分配的形式主要表现为货币所得,这有效地防止了税收所得的流失。发展中国家经济的市场化、商品化、货币化程度低,大量的自给自足经济,生产经营分散,收入的货币化程度较低,难以对所得税进行有效征管。

(三) 政策因素

发达国家着重考虑的是如何更有效地配置资源或公平调节收入分配,注重宏观效率和税收公平目标,这就必然会选择以所得税为主体的税制结构。发展中国家经济发展水平较低,面临着发展本国经济的历史任务,往往把增加财政收入作为主要目标,商品和劳务税是比较好的选择。

(四) 税收征管因素

一个国家法制健全程度以及社会治理水平在很大程度上影响了税制结构的选择。所得税对征管水平有较高的要求。发达国家拥有较为健全的司法体制、先进的税收征管系统、完备有效的税收稽查体系、严厉的处罚制度,公民自觉纳税意识强,政府征管成本低,所得税可以成为发达国家的主要收入来源。发展中国家国民教育水平相对较低、法制化程度不高,会计和统计制度不健全,税收管理能力落后,居民纳税意识不强,商品和劳务税对征管水平要求不高,征管简便,商品和劳务税可以成为发展中国家的主要收入来源。

四、小结

发达国家市场经济发达,人均收入水平较高,经济商品化、货币化、城市化程度高,社会法制健全、管理手段和方法先进,可通过个人所得税和社会保险税解决社会矛盾,保持社会稳定,因此选择以所得税(个人所得税)为主体的税制结构。而发展中国家经济的商品化、社会化、货币化程度很低,存在大量的自给自足经济、分散经营和实物经济,需要通过流转税实现其财政功能和效率目标,选择以流转税为主体的税制结构更适合。

第二节 外国税收负担

税收负担,是因国家征税而造成的一种经济负担,是国家税收对社会经济影响的结果,是国家税收所反映的经济分配关系的一个表现方面。

一、税收负担的分类

税收负担是一个总体概念,在实际运用中,又可以有多种形式。

(一) 按负担的层次划分

按负担的层次划分,可分为宏观税收负担和微观税收负担。宏观税收负担是指一个国

家的总体税负水平，通常用国民生产总值（或国内生产总值）税收负担率来表示。研究宏观税收负担，可以比较国与国之间的税负水平，分析一国的税收收入与经济发展之间的关系。所谓微观税收负担，是指微观经济主体或某一征税对象的税负水平，可以用企业所得税负担率或商品和劳务税负率来表示。研究微观税收负担，便于分析企业之间、行业之间、产品之间的税负水平，为制定合理的税负政策提供决策依据。

（二）按负担的方式划分

按负担的方式划分，可以分为等比负担、量能负担和等量负担。

（1）等比负担，即实行比例税的负担形式。实行等比负担，透明度高，便于鼓励规模经营和公平竞争。

（2）量能负担，即根据纳税人负担能力的大小，实行累进课税的负担形式。实行量能负担，有利于促进收入和财富分配的公平。但是，对低收入者课低税，对高收入者课高税，不利于提高经济活动的效率。

（3）等量负担，即按单位征税对象直接规定固定税额的负担形式。实行等量负担，税额的多少不受价格变动的影响，有利于稳定财政收入。但是，价格的变动对纳税人收益影响极大，征税不考虑价格变动的因素，往往导致税负分配的不合理。

（三）按负担的内容划分

按负担的内容划分，可以分为名义税收负担和实际税收负担。名义税收负担是指由名义税率决定的负担；实际税收负担则是指缴纳税款实际承担的经济负担。名义负担与实际负担往往存在背离的情况，一般是后者低于前者，究其原因，主要是存在减免税、税基扣除，以及由于管理原因导致的征税不足。

二、税收负担水平的衡量指标

（一）衡量税收负担的经济指标

考核税收负担的经济指标有两类，一类是反映国家税收总负担的指标，另一类是反映企业税收负担水平的指标。

1. 反映国家税收总负担的指标

$$(1) \text{ 税收占国民收入的比率} = \frac{\text{税收总额}}{\text{同期国民收入}} \times 100\%$$

$$(2) \text{ 税收占国民生产总值的比率} = \frac{\text{税收总额}}{\text{同期国民生产总值}} \times 100\%$$

$$(3) \text{ 税收占个人收入总额的比率} = \frac{\text{税收总额}}{\text{同期个人收入总额}} \times 100\%$$

2. 反映企业税收负担水平的指标

$$(1) \text{ 企业税收总负担率} = \frac{\text{纳税总额}}{\text{同期销售收入}} \times 100\%$$

$$(2) \text{ 企业流转税负担率} = \frac{\text{各流转税合计}}{\text{同期销售收入}} \times 100\%$$

$$(3) \text{ 企业所得税负担率} = \frac{\text{实纳所得税税额}}{\text{同期利润总额}} \times 100\%$$

$$(4) \text{ 企业净产值税收负担率} = \frac{\text{纳税总额}}{\text{净产值(或增加值)}} \times 100\%$$

(二) 税收负担的确定原则

1. 取之有度原则

虽然国家对财政资金的需要是无限度的,但国民经济的现有水平决定了税收的承受能力。因此,在确定税负总水平时,要兼顾国家需要和国民经济的承受能力,使二者相适应,以促进宏观经济与微观经济的协调发展,培植更加丰茂的税源,保证税收收入的持续增长。

2. 公平税负原则

根据国家的经济政策和社会政策,对纳税人的税收收入进行适当调节,使纳税人的税收负担及其税后收入趋于平衡,以鼓励纳税人在公平合理的税收条件下平等竞争,促进经济发展。平等纳税是公平税负的前提,即凡是有纳税能力的纳税人,都要普遍纳税,以为税收负担的公平打下基础。公平税负分为经济公平和社会公平两方面。经济公平是根据国家政策需要,对相同征税对象的不同纳税人,实行同一税负,达到平等税负,以调节因资源、价格等条件不同而造成的差别收入;对国家鼓励或限制的征税对象,实行不同税率,以达到鼓励或限制的政策目的。社会公平是指对收入悬殊的纳税人,通过税收调节,以缩小他们之间的收入差距,达到社会稳定的目的。但是,实行社会公平的前提是必须坚持税收的激励效应和效率优先原则。

3. 量能负担原则

社会总税负要依据国民经济的负担能力来确定,纳税人的个别税负也要依据不同部门、行业纳税人的个别负担能力来确定。否则,即使总体税负合理,但个别税负结构及分布失衡,导致纳税人之间的利益水平和自我发展能力相差悬殊,最终也会破坏经济的协调性而使总税负难以顺利实现。

应当注意的是,税收负担与税收负担能力是两个相互联系的不同概念。它们之间的区别在于:税收负担是指国家加在纳税人身上的一种纳税责任;而税收负担能力,则是纳税人所具有的承受国家税收负担的潜在能力。两者之间的联系表现在:离开了国家所加在纳税人身上的税收负担,也就谈不上纳税人承受这种负担的税收负担能力问题;反过来,离开了税收负担能力,税收负担也就成为没有实际意义的和不可衡量其轻重的东西了。例如,一个纳税人如果没有任何税收负担能力,国家要加在这个纳税人身上的税收负担就会落空。

三、税收负担水平的影响因素

由于税收负担必须考虑需要和可能两方面的情况,因此,一个国家在制定税收政策,确定总体税收负担时,必须综合考虑国家的总体经济发展水平,并根据不同的经济调控需要,来制定税收负担政策。一般来看,影响税收负担水平的主要因素有以下三点。

（一）社会经济发展水平

一个国家的社会经济发展总体水平，可以通过国民生产总值和人均国民生产总值这两个综合指标来反映。国家的国民生产总值越大，总体负担能力越高。特别是人均国民生产总值，最能反映国民的税收负担能力。一般而言，在人均国民收入比较高的国家，社会经济的税负承受力较强。世界银行的调查资料也表明，人均国民生产总值较高的国家，其税收负担率也较高，人均国民生产总值较低的国家，其税收负担率也较低。国家通过税收能够积累多少资金，社会总体税收负担应如何确定，不取决于人们的主观愿望，也不能只考虑国家的需要，必须首先考虑社会经济体系和纳税人的承受能力。只有税收负担适应本国经济发展水平和纳税人的承受能力，税收才能在取得所需的财政收入的同时，刺激经济增长，同时提高社会未来的税负承受力。如果税收负担超出了经济发展水平，势必会阻碍社会经济的发展。

（二）国家宏观经济政策

任何国家为了发展经济，必须综合运用各种经济、法律以及行政手段，来强化宏观调控体系。国家会根据不同的经济情况，而采取不同的税收负担政策。当经济发展速度过快过热时，需要适当提高社会总体税负，以使国家集中较多的收入，减少企业和个人的收入存量，抑制需求的膨胀，使之与社会供给总量相适应。此外，还要根据经济情况的发展变化，在征收中实行某些必要的倾斜政策和区别对待办法，以利于优化经济结构和资源配置。

（三）税收征收管理能力

由于税收是由国家无偿征收的，税收征纳矛盾一般都比较突出。因此，一个国家的税收征收管理能力，有时也对税收负担的确定有较大影响。一些国家的税收征收管理能力强，在制定税收负担政策时，就可以根据社会经济发展的需要来确定，而不必考虑能否将税收征上来。而在一些税收征管能力较差的国家，可选择的税种有限，勉强开征一些税种，也很难保证税收收入，想提高税收负担也比较困难。

（四）税收制度

税收制度的核心是税收负担，在税收总体负担确定的情况下，各类纳税人具体的税收负担状况主要受税制本身所规定的各种计税要素影响。这些要素直接决定了谁是纳税人，应该负担多少税收。税收制度的具体实施主要通过如下方面来进行：一是确定课税对象，以确定谁是纳税人；二是确定税率的高低；三是确定计税依据；四是确定对谁减免税，怎么减免税；五是加重哪些纳税人或课税对象的税收负担。

第三节 各国税制改革

一、税制改革的特点

（一）发达国家税制改革的特点

进入 21 世纪，随着经济全球化程度的加深，发达国家进行了一场以结构性减税为特

征的税制改革,其范围之广,程度之深,影响之大,是历次税制改革不可比拟的。美国、德国、法国等国家都出台了大规模的中长期减税规划。就税制改革而言,具有以下特点。

(1) 主要税制改革内容仍然集中在所得税系,特别是个人所得税和公司所得税上。对个人所得税继续采取降低税率,减少税率档次的做法;对公司所得税采取降低税率,增加扣除等减轻税收负担的做法,以应对国际税收竞争和经济全球化的挑战。

(2) 进一步减轻或者免除双重征税,实行个人所得税、公司所得税一体化,降低综合税收负担。

(3) 商品税系继续加强,特别是进一步扩大增值税征收范围。

(4) 美国继续提出了用消费税代替所得税的设想,表明未来税制结构的变迁和主体税种选择仍旧存在很大变数。

这场税制改革必将对税制结构和主体税种选择产生重大影响。从税制结构的发展趋势看,这种影响是20世纪80年代以来税制结构发展趋势的延续,即所得税系在维持主体税系地位的同时,继续平缓下降,商品税系则因更符合效率原则,而得到缓慢提升。两大主要税系进一步走向平衡协调,形成双主体的税制结构。就主体税种选择看,个人所得税虽然不断降低,但除了社会保险税外,仍然是首要的主体税种;同时,伴随着商品税系的崛起,增值税近年来稳步上升,成为主体税种是发展的必然趋势,但不可能完全取代个人所得税的地位和作用。

此外,值得注意的是,在发达国家主体税种选择和税制结构演进过程中,课征于能源消费、环境保护方面的环境税收,从20世纪60年代开始出现,一直保持了较高的增长态势,在某些国家已经成为重要的收入来源和调控手段。而且,环境税收也逐渐得到了国际组织、各个国家和人民的认同,并有可能改变未来的税制结构和主体税种。

(二) 发展中国家税制改革的特点

1. 引入税基宽广且具中性的增值税,简化消费税

增值税是对国内经营活动和进口货物、劳务为课税对象的,税基宽广的一般流转税,它能为政府提供更多的潜在财政收入。同时,消费型增值税针对各个环节经营者所创造的增加值部分课税,允许包括购进固定资产在内的进项税额全部抵扣,能体现税收中性,有利于经营者的投资活动。此外,对出口贸易或国际运输等,按照国际惯例实行增值税出口退税,可以避免跨境商品、劳务的重复征税,有助于商品、劳务的自由流动及在国际市场上的公平竞争。所以,增值税最先在法国产生后,其诸多优点被越来越多的国家所认识,并成为巴西、阿根廷、埃及、泰国、印度尼西亚、菲律宾、中国、越南、柬埔寨、印度、土耳其等发展中国家相继引入的一个税种。与此同时,引入增值税的中国、泰国、印度尼西亚、菲律宾、越南、柬埔寨、土耳其、墨西哥、玻利维亚等国,均对消费环节的特定商品课征的消费税进行了较大幅度的修改和简化,使其成为课税品目较少、调控意图鲜明的一个税种。

2. 宽税基、低税率、减档次的所得税扁平化改革

首先,发展中国家的所得税税基通常比较狭窄,因此,各国政府必然需要采取较高的

税率来取得收入,但较高的税率会给市场带来较大的扭曲并产生较大的纳税遵从成本。以“宽税基、低税率、简税制”为主要内容的发达国家税制改革为发展中国家的所得税改革提供了新的认知。

(1) 所得税制改革的主要目标如果是减少低收入者的税负,那么税率级次较少且免征额较高的所得税制较之多档税率所得税制更具优势。

(2) 更多档次的税率意味着更高的管理成本、更复杂的税制和更高的纳税遵从成本。

(3) 个人所得税边际税率过高会影响其聚财功能。

因此,从 20 世纪 80 年代至今,发展中国家对个人所得税和公司所得税进行了降低税率、减少税率档次的改革。其次,为了增加财政收入和贯彻公平原则,发展中国家采取了各种各样的改革措施,以拓宽个人所得税和公司所得税的税基,这些措施包括:普遍减少对税收优惠的依赖,如越南严格制止各省自行制定税收优惠;减少减税和免税项目;取消或严格限定个人所得税和公司所得税的税前扣除项目和额度;增加对投资性所得课税,如越南对个人土地交易的所得课税,马来西亚将对个人和公司在期货交易中的收益征税;将诸多形式的附加福利纳入课税范围;进行更加严格的税务管理等。

3. 以完善中央税体系为主、完善地方税体系为辅

无论是联邦制还是单一制政体的发展中国家,通过 20 世纪 80 年代以来的税制改革,一方面,进一步完善了以增值税、消费税、个人所得税和公司所得税为中心的中央税体系(或联邦税制体系);另一方面,人口众多的联邦制大国(如巴西和印度)也加强了地方税制的完善工作。巴西在完善联邦政府的工业产品税(生产环节增值税)的同时,也相应给予了州政府流通环节增值税性质的税源——商品流通服务税,并使之进一步完善。印度在联邦政府引入有限度增值税的同时,也说服各州政府引入适用于商业批发和零售环节的州级增值税,使州级政府的税源得到充实。

4. 简化税制、加强征管

发展中国家在 20 世纪 80 年代以来的税制改革过程中,对税收征管工作的改善给予了极大的重视。许多国家一是通过简化税制、税法,促使税收管理工作更简单、更有效,进而减少税收管理成本;二是通过明确和细化税收法规中纳税人应纳税款的计算与核实等内容,完善纳税人自行申报制度,促进其纳税遵从度的提高;三是通过加强税法宣传、税务咨询等,建立以纳税人为中心的纳税服务体制及信息化管理体制,不断提高税收征管效率。

5. 注重开展国际税收合作

20 世纪 90 年代以来,区域经济一体化发展出现了加深、加快的态势,这不仅体现在区域经济一体化或自由贸易协定的数量增加方面,还体现在区域经济一体化组织范围呈扩大趋势方面。虽然各区域经济一体化组织不以统一成员国税制为目标,但其一体化进程均从关税协调开始,再不断扩展到投资和服务贸易领域,这就不可避免地触及国家间所得(财产)跨境重复征税的问题。从以发展中国家为中心的区域经济组织——中国—东盟自由贸易区的建设过程来看,中国与东盟 10 国于 2020 年 11 月签署的区域全面经济伙伴关系协定,各成员国之间积极开展双边税收情报的交换工作,这有助于解决国家间关于税收利益

的矛盾,促进各成员国之间的税收协调。

二、税制改革的趋势

(一) 发达国家税制改革的趋势

1. 税制原则的变化趋势

(1) 在税收的经济效率原则上,由全面干预转向适度干预,主要体现在:以所得税为主转变为降低所得税税率,税收的多优惠转变为少优惠,税收对经济的干预转变为减少对经济的干预。

(2) 在税收公平与效率原则的权衡上,由偏向公平转向突出效率,主要表现是合并税率档次,降低最高边际税率,将原来的高度累进税制变为近乎单一比例税。

(3) 在税收公平原则的贯彻上,由偏重纵向公平转为追求横向公平,主要表现为中等收入阶层的税率降低幅度比高收入阶层要小得多、由多级累进税率向比例税率靠拢。

(4) 在税收效率原则的贯彻上,由注重经济效率转向经济与税制效率并重,最为明显的是从繁杂的税制向简化的税制过渡,应税所得的计算由复杂转变为简单。

2. 税收比率趋同

各国税收总收入占国内生产总值的比率从静态上看接近于某一数值,从动态上看增长趋势比较一致。

3. 税制结构趋同

一是进行了以降低税率、减少优惠、扩大税基为基本内容的所得税改革;二是增值税在全球范围内迅速推广。增值税的类型,几乎都是实行消费型增值税,增值税的征税范围,绝大多数课征到零售环节,增值税的税率总体呈上升趋势,商品税的地位大大提高。

(二) 发展中国家税制改革的趋势

1. 间接税仍是重要的改革领域

许多发展中国家为增加财政收入,普遍重视流转税的征收,尤其重视增值税的作用。改革趋势为:提高增值税的税率,扩大增值税的征收范围,并且对烟、酒、原油的消费税提高税率,不断增加间接税的税收地位。

2. 所得税比重有所下降

各国针对用消费税取代所得税进行了探讨,并普遍认为所得税在公平、效率、便利上存在诸多缺陷。所得税有利于储蓄和投资,但不利于提升经济效益与生活水平。收入相同的家庭,由于家中未成年人数目不同,所得税税负就会不同,这有失公平。所得是人们对社会做出的贡献的回报,消费则是人们对社会的索取,对消费征税比对所得征税更能体现社会的公平,且消费税更容易反映各个家庭的实际纳税能力。另外,所得税较为复杂,在征收管理上的成本较高,纳税人的纳税成本也较高,还有可能出现偷逃税、避税等行为,出现更大的不公平。以上这些原因造成所得税收入难以有较大增加。

第四节 比较与借鉴

一、税制结构优化的国际经验

税制结构与经济发展阶段相关,具有客观性,即经济越发达,经济增加值和人均财富也越高,直接税的税源也就越丰裕,并为直接税的主体地位提供经济基础;同时,经济发达国家税收的征管手段相对先进和成熟,征管效率也相对较高,使对征管水平要求较高的个人所得税等直接税成为主体税种提供了现实可能。另外,税制改革对税制结构的变化具有重要影响,其根本原因在于税制改革也是主要基于经济发展要求的结果。也就是说,适应经济发展要求的税制改革是促进税制结构优化最直接的力量。此外,随着经济全球化的发展,国家间的税收竞争与协调已成为当今税制发展的一个重要影响因素,使各国税制呈现一定的趋同现象,发达国家与发展中国家的税制结构也因此呈现趋同的态势。

二、宏观税负水平的评判标准

(一) 发达国家

发达国家宏观税负发展的一般趋势是上升的,税收收入的增长幅度要快于 GDP 的增长幅度。发达国家宏观税负的增长是由以下因素决定的。

1. 政府支出的增加

德国学者阿道夫·瓦格纳提出的瓦格纳定律,即政府支出规模是在不断扩大的。这个规模既指绝对规模,也指相对规模。瓦格纳定律已经得到了实践的验证。一是因为随着经济的发展,政府需要提供更多的公共商品和劳务;二是因为经济管理越来越困难,社会越来越复杂,政府介入市场和调节经济的功能在不断加强,公共部门的规模也在不断扩大;三是因为居民生活水平提高以后,对公共商品和劳务的数量和质量都提出了更高的要求,需求在扩大,如对教育、社会保险、交通、环境等的需求增加。由于政府支出规模的扩大,迫使作为获取财政收入主要手段的税收规模扩大,从而使宏观税负不断上升。

2. 税收职能的扩大

随着经济社会的发展,各国越来越重视发挥税收的调节作用,运用税收手段来调节总供给与总需求,调节收入分配格局以实现公平和效率的目标,而这只有在税负达到一定程度时,财政才能够对生产、分配、交换和消费等诸环节产生重大影响,才能够有效调节居民和生产者行为。因此,各国开征了一系列的现代税种,如社会保险税、所得税、增值税等。宏观税负也因此而逐步上升。

3. 税制结构的影响

税制结构的一个影响表现在税种结构方面。各国广泛以个人所得税作为主体税种,个人所得税的地位越来越重要,在有的国家已经成为第一大税种。由于个人所得税的累进税率造成收入增长时适用的税率提高得更快,从而使个人所得税收入增长的速度快于 GDP

的增长速度,个人所得税占 GDP 的比重不断增长,已成为宏观税负增长的主要原因之一。税制结构的第二个影响表现在税收的产业结构方面,不同产业对税收的贡献是不同的,由于税收分配的对象主要是剩余产品价值部分,而重工业的折旧数额较大,故税收占其新创造价值的比重相对较小,而第三产业的税负则相对要重一些。发达国家的第三产业都比较发达,其创造的价值占 GDP 的比重一般为 60%~70%。

4. 经济的发展

发达国家由于工业化程度比较高,经济发展水平较高,科学技术比较先进,产品的附加值较高,如汽车、电子、服务业、航空业、制药业等领域的企业,尤其是跨国企业的利润水平较高。由于政府主要是对价值构成中的剩余产品价值征税,故利润率的高低是税收规模扩大和税负水平提高的客观基础。

5. 军事和社会因素

美国等发达国家不断挑起地区冲突,为了筹措战争经费和战后重建的经费,以及为进行军备竞赛和军事对抗,各国军费开支长期居高不下,也迫使税收规模不断扩大。

(二) 发展中国家

发展中国家的税负状况差别很大,既有税负比较高的国家,也有税负比较低的国家,这与发展中国家的国情相关。一般来讲,资源比较丰富的发展中国家税负比较轻,如盛产石油的科威特、巴林、阿曼等国,其石油收入占财政收入的比重很大,故这些国家的税负就很轻。此外,一些“避税港”和一些经济特别不发达的国家税率也较低。而那些长期处于战乱、民族纠纷以及和邻国冲突的国家,其税负比较高,如埃及、以色列、约旦、尼加拉瓜等国家。发展中国家的税负水平要低于发达国家的税负水平,造成这种差距的原因主要有如下五点。

1. 发展中国家各方面发展制约

发展中国家生产不发达,经济发展水平较低,科学技术水平落后,致使税基窄、税源薄、税收难以以较快速度增长。

2. 发展中国家社会保险税所占份额小

由于发展中国家社会保险税所占份额很小,除拉丁美洲外,其在税收中的占比微不足道。如果排除发达国家在社会保险税方面与发展中国家的差距,那么发达国家与发展中国家的税负差距会大大缩小。在发展中国家中,人均收入水平越高的国家,其社会保险税所占比重越高,且社会保险税收入所占比重越大,其税负水平也越高。

3. 发展中国家税制发展时间较短

发达国家税制经过多年发展已经比较完善,漏洞较少,其法制完备,税收征管手段先进,税收征管人员和纳税人的素质比较高,纳税人纳税观念强,社会形成了一个依法纳税的舆论环境、道德环境和法制环境,故发达国家偷税漏税现象比较少。而发展中国家的情况则与此相反,这也是发展中国家宏观税负较低的一个重要原因。

4. 税制结构和产业结构不同

发展中国家以间接税为主，而发达国家则以直接税为主。这是由发展中国家较低的发展水平和低下的税收征管能力所决定的。在发展中国家中，农业所占比重很大，人口极其分散且人均收入低，收入分配不公平状况较严重，所得税和财产税的税基很窄，而采用以间接税为主的税制结构则有利于保证财政收入且便于征管，但是这样的税制结构难以保证税收随收入增长而增长，因为间接税的税基是消费，而消费的增长速度要慢于收入的增长速度，故发展中国家消费的收入弹性不可能大于 1，因此，间接税比重过大限制了发展中国家税基的扩大。人均 GDP 水平越低的国家其间接税所占比重也越高。这也与人均 GDP 较低的国家宏观税负水平较低有着内在的联系。

5. 税收优惠政策

(1) 发展中国家为了吸引外国投资，纷纷对外国投资实行优惠的税收政策，如采取免税、减税或适用低税率等方式。发展中国家往往对投向特定地区的外国投资、数额巨大的外国投资、专门出口产品的外国投资、外商的再投资以及高新技术的外国投资实行税收优惠政策。

(2) 发展中国家为赚取外汇鼓励出口，对本国的出口实行税收优惠政策，对出口货物免税或退税。

(3) 政府为实现本国的产业结构调整，达到本国的产业政策目标，通常对一些特定行业实行税收优惠，如允许加速折旧、给予减免等税收优惠。这些税收优惠措施都制约了宏观税负的上升。

发展中国家的国情相差很大，影响各国税负的因素也各不相同，简单以各国的经验数据来推断发展中国家税负的最佳水平是不科学的。人们判断税负是否处于最佳水平通常有两个标准：一是看是否有利于经济增长与发展，二是看能否保证政府职能充分实现。实际上第二个标准也是从第一个标准派生出来的。因为在现代经济中，政府的角色是不可缺少的，它承担着弥补市场缺陷的职能，政府职能若不能充分实现，必然会影响经济的增长和居民生活，二者是统一的。经济增长为政府筹集资金实现职能提供保证，而有效行使政府职能也有利于经济增长。但是二者也存在一些矛盾，从促进经济增长来看，税负应较低，但从保证财政职能来看，税负则不能过低。

一般发展中国家经济增长与宏观税负是正相关的，税负上升，GDP 增长率也上升，且相关度都比较高。但也会因为各国具体国情不同而不同，随人均国民收入的升高，税负对经济增长的影响程度会下降，即在较低收入阶段税负水平对经济增长程度的影响要弱于高收入阶段。

三、税制改革的标准

(一) 发达国家税制改革的标准

英国财政学家锡德里克·桑德福 (Cedric Sandford) 提出了三条税制改革的标准：一

是税制改革在多大程度上实现了改革者确定的目标,无关价值判断,要注重短期影响;二是税制改革的可持续性;三是税制改革产生合意的或不合意的副产品的程度,估价副产品时不可避免价值判断,税制改革可能会迅速逆转。

美国众议院税收方法委员会主席比尔·阿彻(Bill Acher)提出税制改革的五个标准:简化征纳程序、激励储蓄、限制地下经济、出口产品服务不含税、增加进口产品服务的税金。

美国经济学家迈克尔·博斯金(Michael Boskin)也提出了税制改革的五条标准:税制改革能否推动经济绩效的提高;税制改革是否有利于形成合理适当的政府规模;税制改革是否有利于巩固联邦制;税制改革是否具有可持续性;税制改革是否能够繁荣稳定民主制度。

(二) 发展中国家税制改革的标准

国际货币基金组织财政事务部主任维托·坦兹(Vito Tanzi)在两个假设前提下,一是政府有不多的可有效贯彻经济政策的工具,二是政府强有力地控制着法定税制,提出了发展中国家税制改革的标准。

(1) 集中性指标。在某种既定的税制体系下,如果相对少量的税种和税率就能筹措到大部分税收收入,那么这种税制就是优良的税制。

(2) 分散性指标。要求收入少的小税种数量要保持在最低限度。

(3) 侵蚀性指标。要求一国的实际税基要尽可能接近于潜在税基水平。税基侵蚀,不论是合法侵蚀,如免税期、税收豁免、纳税扣除、进口关税减免、零税率,还是非法行为造成的侵蚀,如逃税、走私等,都要尽可能少。

(4) 征收时滞指标。将征税时滞降低到最低限度。无论是合法时滞,还是拖欠时滞都要尽可能少。

(5) 从量性指标。一个好的税制要实现对从量税的依赖程度最小化。

(6) 客观性指标。对客观上可以测定的税基征税的程度。

(7) 执行性指标。处罚力度和执行程度。

(8) 征收成本指标。税收的征收成本越低,税制越健全。

好的税制改革,应该具有集中性高、分散性低、侵蚀性少、低征收时滞、低从量性、客观性高、执行性强、低征收成本的特征。

思 考 题

1. 单一税制模式与复合税制模式各有哪些利弊?
2. 发达国家、发展中国家税制改革都有哪些特点和趋势?
3. 评价发展中国家税制改革是否成功的标准是什么?
4. 单一土地税是什么?
5. 评价宏观税负水平的标准是什么?
6. 桑德福标准的内容是什么?