

税收理论

量能原则与收益原则2-3

最优税制理论4-7

单一税制论和复合税制论8

世界税制发展概况和热点问题

税收结构比较10-12

合理税制的标准13-15

双支柱16-20

公司所得税税率下降但趋于稳定21-23

向富人增税成为个人所得税改革的新取向24-26

货物劳务税发展呈现新的趋势27-30

欧盟碳边境调解机制31

美国两届政府税收政策32-41

英国政府税收政策42， 43

增值税

增值税特点、优点；留底退税；增值税类型45-48

全球增值税变化趋势49-56

平台经济增值税57-70

健康税

健康税的概念与作用72-75

从量计征与从价计征对比76-78

征收范围79-81

税率设计（烟草、酒类、含糖饮料） 82-91

征税环节92-94

变化与发展趋势95-99

公司所得税

类型：古典制101、102；

归集抵免制103、104；股息扣除、双税率105、106

古典制与归集抵免制区别107、108

纳税人判定方法：109-111

美国可替代最低税：112-119

发展趋势120-122

个人所得税

征税范围说明：124-127

税率设计：128-133

高收入人群税率管理：134-137

个人所得税发展特点与趋势：138-142

碳税

基本定义与理论基础144-146

碳税与碳排放交易比较147-149

碳税政策150

各国碳税设置：税种、纳税人、征税对象、计税方法、优惠政策、环节151-156

欧盟碳边境调节机制：157-159

碳税政策发展趋势：160-164

遗产税与赠与税

相关理论讨论：167-168

理论依据与税制特点169-171

遗产税模式与模式比较172-175赠与税模式176

变化趋势177-184

税收管理体制比较

美国：分散立法、税源共享、自上而下资金补助的分税制模式186， 187

德国：税权适度集中、税种共享、财政平衡的分税制模式187-190

日本：集中税权、分散事权、税种让与、专项补助的分税制模式191-194

法国：大权集中、小权分散、中央补助的分税制模式195-196



中央财经大学
Central University of Finance and Economics



01

税收历史和税收理论₁



1.2 税收理论学说

量能原则V.S受益原则

量能原则：按照纳税人的**纳税能力**的大小来征税。

□ 优势：

“必须把政府看作是全体人民的政府，真正重要的问题并不是弄清楚，谁从政府那里获得的利润最多。”
——密尔

- 基础在于国家这个更“高尚”的概念。
- 在实践中**易于执行**，比如通常用收入作为衡量纳税人纳税能力的标准。

□ 不足：

- 公共支出不在主张量能原则的代表性学者中，公共支出决定被认为是一个“政治”话题，不在经济分析考虑范围，**忽视了财政收入与财政支出的相互依赖性**，因此一旦将财政支出与税收带来的牺牲相联系，同时考虑预算收、支两端，则**量能原则的解释力不足**。量能原则的支配地位体现在那些要求价值与其对应物相匹配似乎完全不适用的领域。
- 决定了税付的分配，但对于总税单（以及每个人的税单）的绝对数额没有涉及。简而言之，牺牲原则在理论上对决定每个人纳税的实际数额的尝试没有受益原则涉及得更深入。

1.2 税收理论学说

受益原则：指每个纳税人应该根据他从公共服务中得到的受益大小而相应纳税，即政府各项公共活动的费用，应根据个人所享受该项服务的利益的多少，而分摊给个人。

□ 优势：

- 把收益与纳税结合，保持了收入与支出的联系，符合经济学的基本原理
- 该原则更契合现代民主与代议制社会的理念。在这样的社会里，个人自由是至关重要的特征。

“受益原则在理论上的要求，如果某项公共支出无法为每个人提供和其纳税额相应的服务，那纳税人就拒绝这项支出及相应的征税行为。由此，受益原则实际上设定了税收数额的一个上限。于是，每个人得到的服务和他付出的金钱在价值上相当，至少在这个层面上，实现了正义。”

——维克赛尔《财政理论研究》

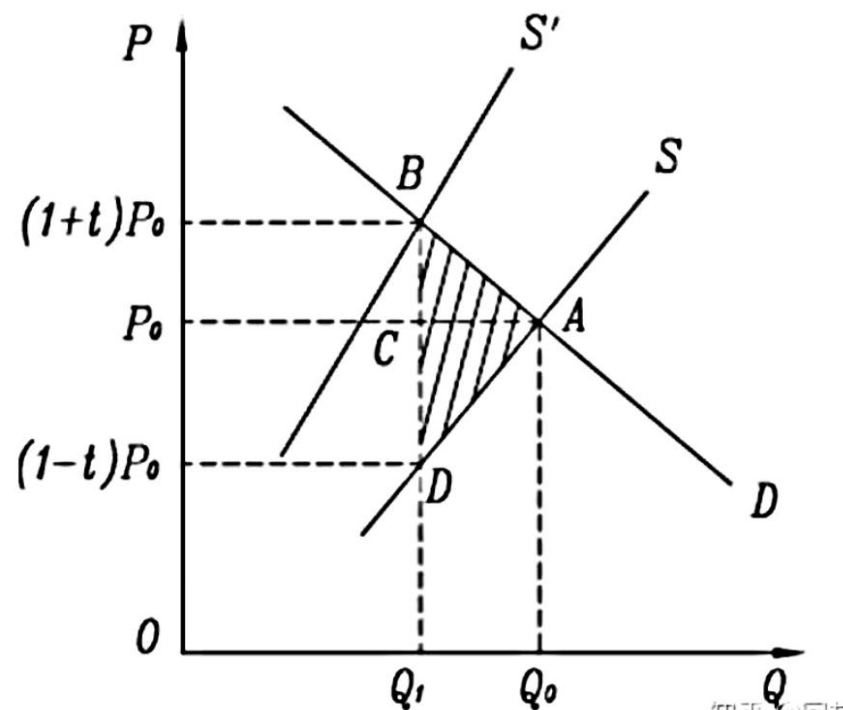
□ 缺点：

- 该原则虽然可以解释部分政府提供的服务（如公路建设等），但不能解释政府所征收的大部分税收；
- 每个纳税者从政府支出中所得到的受益是很难计算的，包括每个纳税人对公共服务的需求不同，受益感官程度不同，直接受益与成本和间接受益与成本、内在效应与外在效用与成本等难以计量，和隐瞒真实受益的搭便车行为。

1.2 税收理论学说

最优税制论：是指在保证政府获得一定税收收入的前提下，以资源配置的**效率原则**和收入分配的**公平原则**为指导，对构建经济合理的税制体系进行分析的学说。

- 1. 税收的两种效应：**收入效应是指在相对价格不变的情况下，因个人收入发生变化而对个人福利水平所产生的影响。**替代效应**是指在个人收入水平不变的情况下，因相对价格的变化而产生的对个人福利水平的影响。
- 2. 超额负担的产生：**由税收的**替代效应引起的**纳税人福利的减少称为税收的**超额负担**。税收的超额负担是因税收改变了相对价格，扭曲了消费者的选择所造成的额外的效率损失，被称为无谓损失。

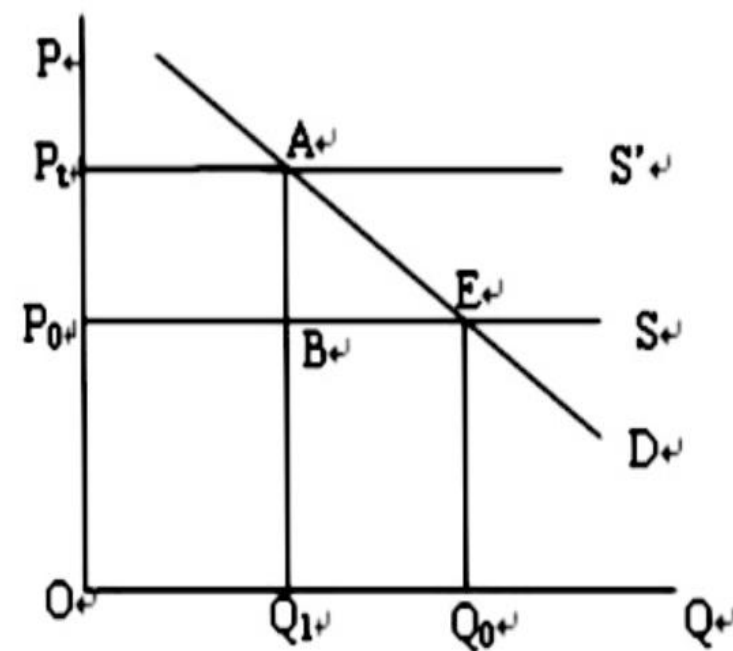


1.2 税收理论学说

3. 税收中性的政策含义：（1）建立以**直接税为主**的税制，理由是直接税比间接税产生的超额负担要小。（2）在商品税上，要**扩大税基**，尽量将可能多的商品纳入征税范围，**减少替代效应**。

（3）税率平均化，单一比例税率比累进税率更能减少替代效应。

4. 最优商品税理论：（1）拉姆齐（**Ramsey**）法则。欲使税收的超额负担最小，**税率应当和每种商品需求数量减少的比例相等**。也就是说，对缺乏弹性的商品，可实行高税率，因为征税提价后减少的需求数量较少；而对于富于弹性的商品，则实行低税率，因为征税提价后减少的需求数量较大。**缺点：**①每种商品的需求与其他商品的价格互不相关。②与公平原则冲突。

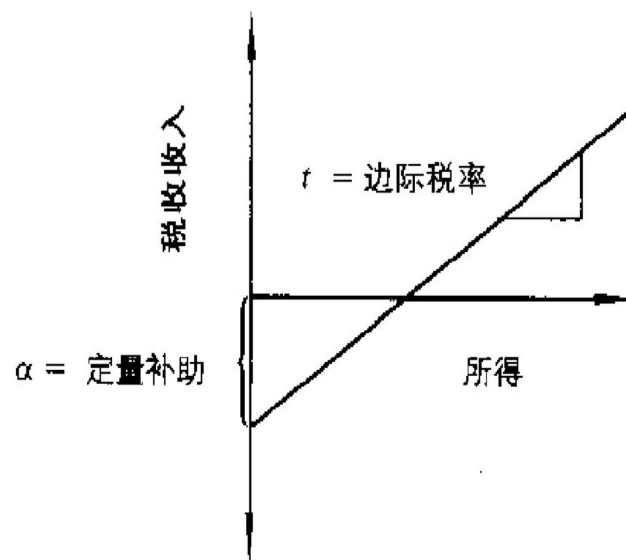


1.2 税收理论学说

4. 最优商品税理论：（2）克利特和黑格（Corlett and Hague）

法则。如果两种商品在与闲暇的互补性或替代性方面有区别，提高与闲暇互补性强（或替代性差）的商品的税率而降低另一种商品的税率会提高效率。也就是说，对与闲暇互补关系强的那种商品课以较高的税率会更有效率。含义是：税收虽然不能直接对闲暇征收，但如果能对那些与闲暇有密切关系的商品课以重税，则会使人们感到闲暇的昂贵，从而间接地抑制人们对闲暇的需求。

5. 最优所得税理论：（1）最优线性所得税。斯特恩模型（Stern Model）。个人在所得与闲暇之间做出选择，寻找最合适的边际税率和总转移支付使得社会实现收入分配目标的同时可以实现效率损失最小化。基本结论：劳动供给弹性越大，最优边际税率越小。



1.2 税收理论学说

5. 最优所得税理论： (2) 最优非线性所得税。 所得税边际税率是变化的，即随着收入的增加，边际税率应该提高，对最高个人收入的最高边际部分课以高税。如果政府做到信息对称，能充分了解社会成员的能力和报酬的话，这时征税就可以**针对不同实际能力的人征收不同的税**，但信息对称不容易达到。由于信息不对称，**对最高所得的个人边际税率为0**。**政策意义：**①使人们重新审视政府必须用具有累进税率的所得税税率表来进行再分配的观念。让高收入者承担过重的税负，其结果可能使得低收入者的福利水平下降。②表明了线性所得税可以实现重要的再分配目标。因为低于免税水平可获得的补助对一般所得来说，即使是固定税率（比例税率）也会产生相当大的累进程度。

1.2 税收理论学说

单一税制论和复合税制论：单一消费税论、单一土地税论、单一所得税论、单一财产税论。优点：①税负较轻；②便于征管。缺点：①不能普遍征收，扭曲效应大；②税源单一，无法保证财政收入需要；③税种单一，缺乏弹性；④无法实现有效调控。

复合税制论：复合税制是由各种不同的税种共同组成的相互搭配、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。

- (1) 两大税论：直接税和间接税
- (2) 三大税论：所得税、商品税、财产税

优点：①课税广泛；②税源充足；③弹性较大，适应财政需求变化；④能够促进社会经济综合发展。缺点：征管难度大。

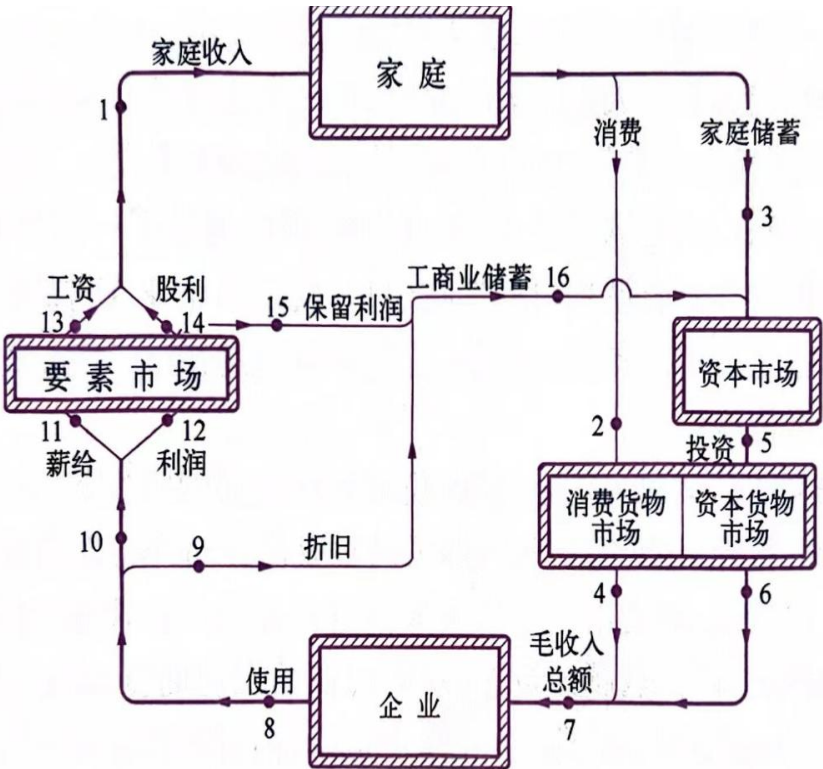
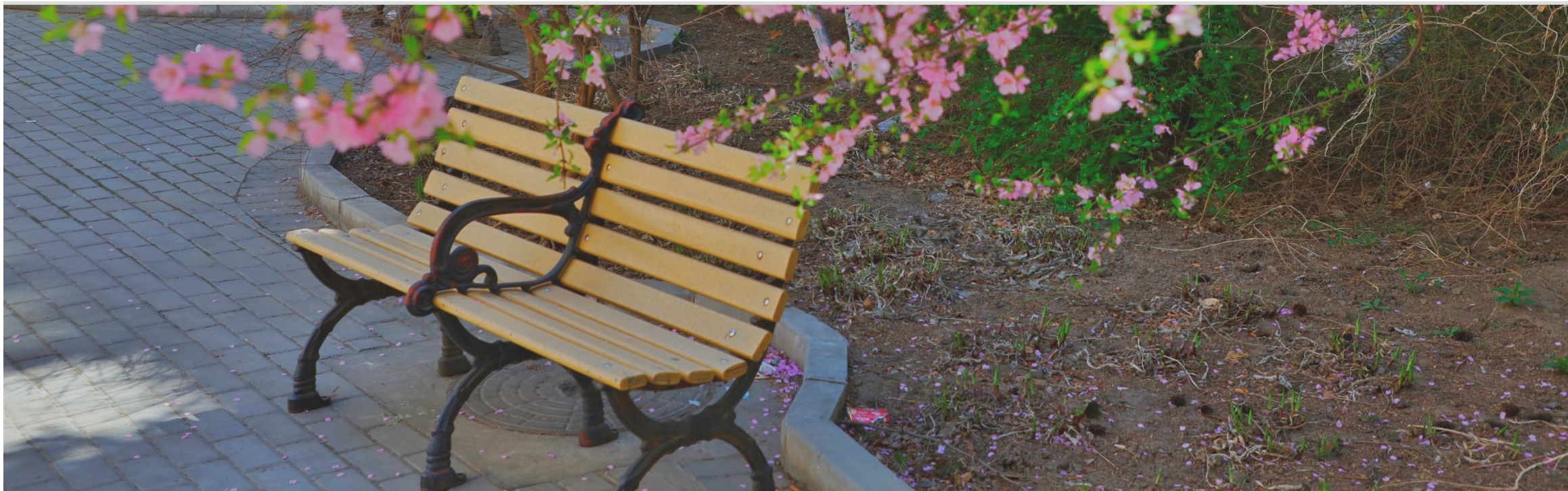


图 在流转图中的税收影响点与各税分布点



中央财经大学

Central University of Finance and Economics



02

世界税制发展概况和热点问题

2.2 税收结构比较

以OECD为代表的发达国家的税制结构特点：

1. 税制结构比较稳定，发达国家各主要税种在税收总收入中的地位保持不变（2001年以来）；
2. 各主要税种收入占税收总收入的比重变化不大；
3. 货物劳务税、社会保障税、个人所得税的收入比重较高，是发达国家的主体税种；
4. 公司所得税和财产税的收入占比相对较低。

2.2 税收结构比较

以亚太地区、非洲和拉丁美洲为代表的发展中国家的税制结构特点：

1. 税制结构基本稳定，个人所得税、公司所得税等所得税比重有所上升，货物劳务税仍然是第一大税种；
2. 货物劳务税在发展中国家的税收总收入占有绝对比重；
3. 社会保障税、个人所得税和公司所得税也是发展中国家的的重要收入来源；
4. 财产税占税收总收入的比重较低。

2.2 税收结构比较

不同特点:

1. 发达国家的税制结构比发展中国家更加均衡;
2. 发达国家主要税种的波动幅度比发展中国家小;
3. 发达国家主要税种的走势与发展中国家有所不同。

2.3 合理税制结构的参照标准

确定合理的税制结构就需要把税制体系作为一个整体来看待，需要强调各税种之间的相互协调。因为对单个税种进行改革，可能会在促进某一税制目标实现的同时影响另一税制目标的实现，因而也许有必要对其他税种采取一些补偿措施。

2.3.1 商品类税种的改革标准

(1) 建立一个具有广泛税基并在消费环节征税的税种，作为取得财政收入的主要税种，且对处在工业环节的中间产品和出口产品不征税，对国产和进口产品给予同等待遇，可以达到上述目标的最好税种可能就是增值税。(2) 为实现税负公平，应征奢侈品消费税，税率不超过三至四档，国产和进口商品同等对待，同时对贫困阶层的支出占有较大比重的产品应免征增值税。(3) 为体现效率原则，对环境产生不良影响的产品应征收传统的商品税。(4) 只通过征收关税保护国内市场，建立完善的出口退税制度。(5) 为保护国内自然资源应有限度地合理征收出口税。

2.3 合理税制结构的参照标准

2.3.2 所得类税种的改革标准

(1) 公司税应采用单一法定税率，并应与个人所得税最高税率一致，应减少与投资 and 利润有关的税收优惠。(2) 应通过以下两种方式达到效率的目标：一是为避免不同经济部门之间的税收扭曲，税收扣除和抵免对各经济部门和各类资产一视同仁；二是为避免不同时期之间的税收扭曲，应合理地制定折旧方法，根据通货膨胀调整利息扣除率和相关税收指数体系。(3) 税收优惠的范围和时间应限制在对市场缺陷进行矫正的限度内。(4) 个人所得税应成为取得收入的重要税种，并具有广泛的税基，最高边际税率应在30%-50%。(5) 为达到税负公平的目的，应制定充分的家庭所得税标准，以便把过小的纳税人排除在征税范围之外，并采用渐进的累进税率结构。(6) 为贯彻公平原则并改善税收管理，对于工薪利息所得应尽量采用预扣税款的办法，对难于征税的纳税户应采用公平的估算征税办法。(7) 对利润、股息和其他汇出境外的所得如果没有征收预提税，则应建立预提税制度，税率宜在10-15%。

2.3 合理税制结构的参照标准

2.3.3 财产和遗产税的改革特征

- (1) 征收财产税、资本利得税和遗产税都应采用累进税率，以减少对经济运行的不利影响；
- (2) 为保证公平必须同时开征遗产税和赠与税；
- (3) 这些税种的设计必须既便于征收，又不影响储蓄。

2.4 税收热点问题

2.4.1 数字经济国际税收改革加快并取得实质性进展

1. 支柱一：拟通过向市场国分配更多超大型跨国企业集团剩余利润的征税权，以解决经济数字化背景下，市场国依据现行国际税收规则难以对跨国企业征税的问题，同时避免各国竞相开征数字服务税，给贸易秩序和跨国企业带来不利影响。
2. 支柱二：拟通过实施全球最低税，确保跨国企业集团在各个辖区承担不低于一定水平的税负，以抑制跨国企业集团逃避税行为，为各国税收竞争划定底线。

全球知名的不征收一般公司所得税的经济体有15个，它们大部分位于北美洲，如开曼群岛、英属维尔京群岛、百慕大、巴哈马等；在欧洲则有如泽西岛、马恩岛、根西岛等地，在大洋洲有如瓦努阿图等地。这些地方大部分是小型岛国，其中开曼、英属维尔京群岛以及百慕大等地以“避税天堂”而闻名于世。

2.4 税收热点问题

支柱一:金额A规则

金额A规则适用于年销售收入200亿欧元以上且年利润率10%（排除采掘和受监管的金融服务收入和利润）以上的超大型跨国企业集团（即范围内集团），未来在各国达成共识的前提下，可能将集团的年收入门槛由200亿欧元下调至100亿欧元

- 范围内集团的利润中超过10%的部分将被视为剩余利润，剩余利润中的25%（被称为金额A）将在达到征税标准的市场国之间进行分配。同时，就支柱一金额A规则达成共识的各辖区，需取消并承诺不再实行数字服务税等单边措施
- 由于金额A规则涉及多个国家和地区间税权分配，需要高度协调，因此该规则将通过缔结多边公约的方式来实施。根据OECD的工作计划，金额A多边公约拟于2023年年中完成起草并开放签署，但从目前工作进展情况看，这一期限有可能会被推迟
- 此外，还包括一项辅助规则金额B，主要是对现行转让定价规则进行简化处理。2024年2月19日，经合组织（OECD）发布了一份题为“支柱一——金额B”的报告（以下简称“报告”），该报告是继2022年12月和2023年7月发布相关公众咨询文件以来的最新报告。包容性框架关于金额B的工作尚未完成。

2.4 税收热点问题

支柱二：全球最低税规则

- 全球反税基侵蚀规则（GloBE规则），又被称为“**全球最低税规则**”，适用于年销售收入7.5亿欧元以上的大型跨国企业集团；当上述集团在某辖区的有效税率低于15%时，先由集团母国**对低税辖区的所得补征到15%税率水平**；如果母国不补征或补征不够，或者母国本身就是低税辖区，**再由集团成员企业所在国对低税辖区的所得补征到15%税率水平**
- 全球最低税规则通过采用母国和来源国“**两头围堵**”的机制，确保大型跨国企业集团在各个辖区的实际税负均不低于15%这一水平，以遏制跨国企业逃避税行为，为各国税收竞争划定底线。该规则的范本和注释已发布，目前在持续磋商并发布相关操作指南等文件
- 此外，还包括一项基于税收协定实施的辅助规则，即应税规则（STTR），主要内容是对跨国企业集团特定类型的支付额（如利息、特许权使用费等）适用9%的最低税率，相关磋商工作还在进行中。

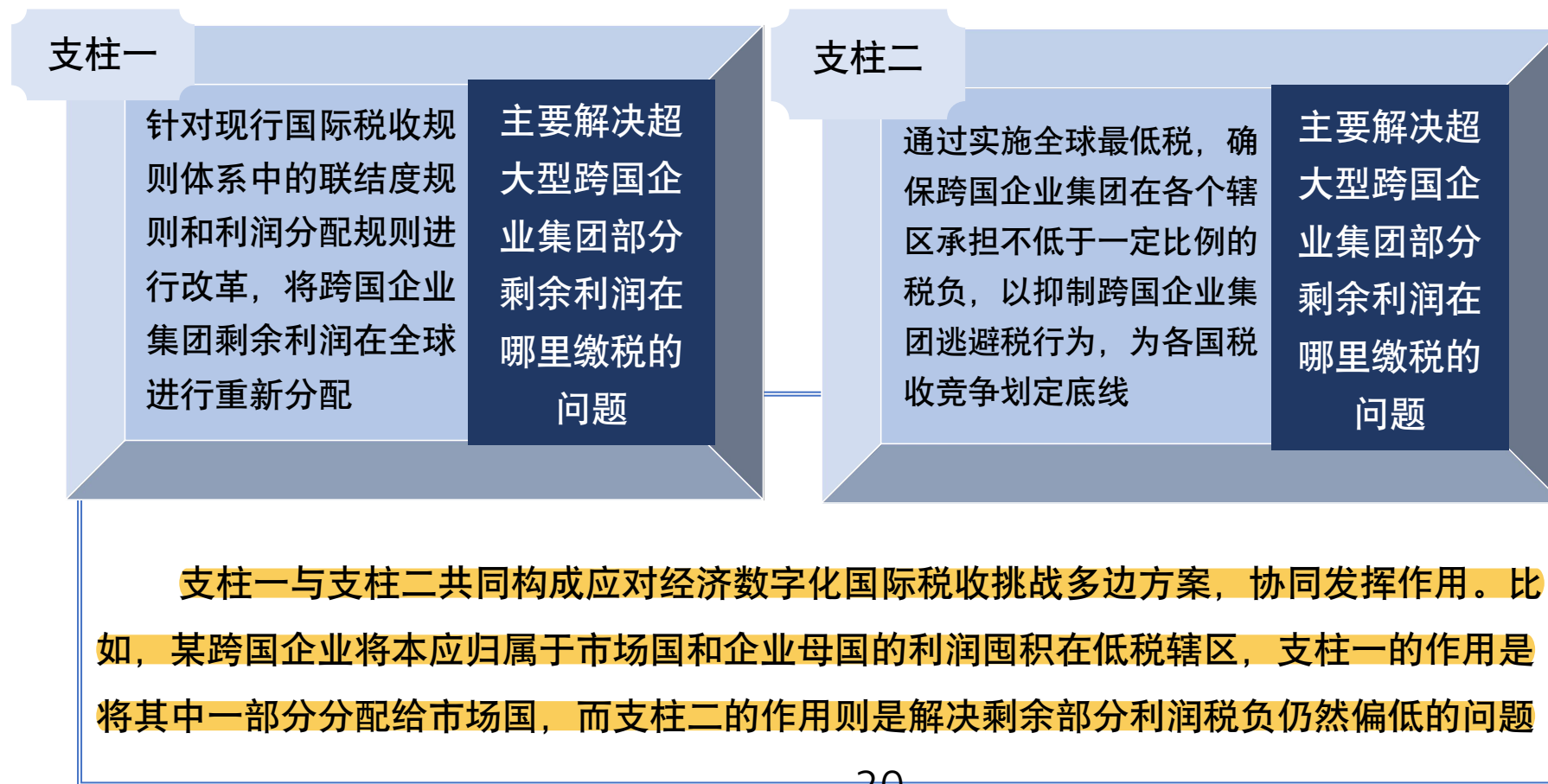
2.4 税收热点问题

支柱二：全球最低税规则

- 收入纳入规则（IIR）②。IIR是GloBE规则的核心部分，适用于母公司在低税管辖区的子公司所产生的利润。若这些利润的有效税率低于15%，则母公司所在国可以对这些利润补充征税，使其达到15%的最低税率。
- 低税支付规则（UTPR）③。UTPR是对IIR的补充规则，当集团内最终母公司和中间母公司的居民国都自上而下根据 IIR 适用规则缴纳补足税但仍未能将税额补足到15%的时候，需要根据UTPR补充行使征税权或当集团内最终母公司和中间母公司的居民国都“自上而下”放弃 IIR 规则时，来源国方可根据 UTPR 规则行使征税权，以确保利润在全球范围内都达到15%的最低税率。
- 合格国内最低补足税规则（QDMTT）①。QDMTT允许一个国家对跨国公司在其境内的利润补足征税，使其有效税率达到15%的全球最低标准。这意味着，如果企业在该国缴纳的税率低于15%，政府可以通过QDMTT补充征税，以避免被其他国家根据GloBE其他规则对该利润征收补足税。

2.4 税收热点问题

2.4.1 数字经济国际税收改革加快并取得实质性进展



2.4 税收热点问题

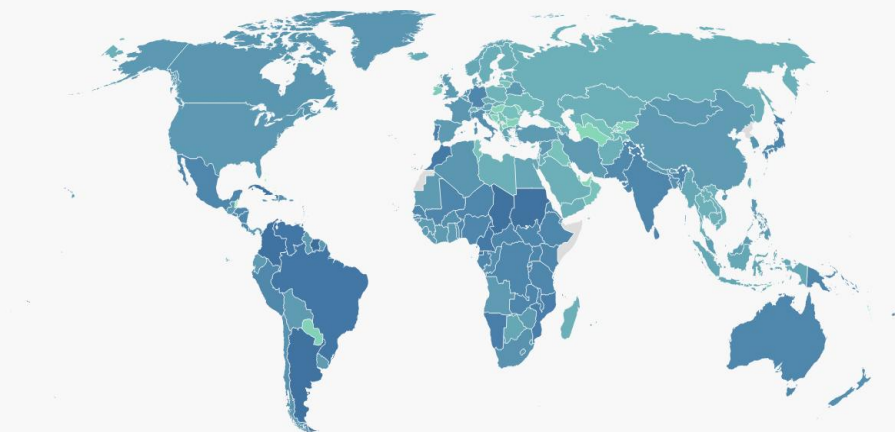
2.4.2 公司所得税税率下降但趋于稳定

根据美国税收基金会于2024年12月17日发布的一份名为《2024年全球公司所得税税率》的研究报告显示，在过去的40年全球和区域的平均法定公司所得税率的最高标准持续下降，并于近年来趋于平缓。

Corporate Tax Rates Around the World

Statutory Top Corporate Tax Rates Around the World, 2024

0% 50%

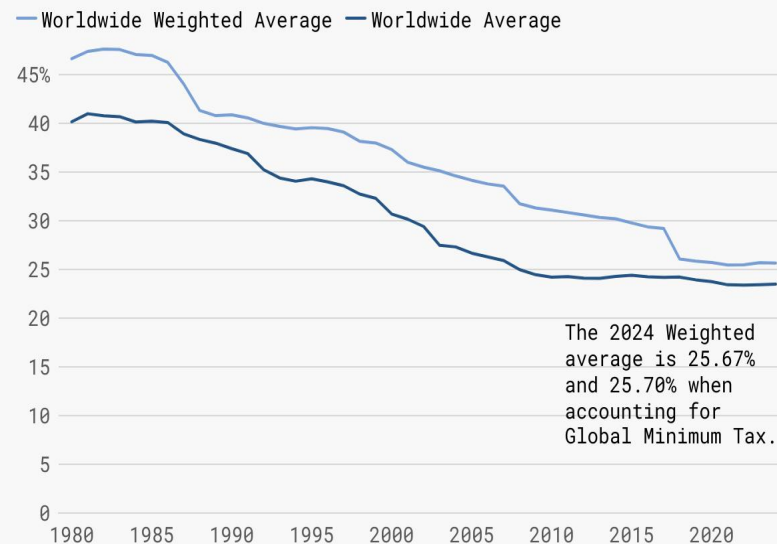


Source: OECD, "Corporate income tax statutory and targeted small business rates"; PwC, "Worldwide Tax Summaries – Corporate Taxes"; and some jurisdictions were researched individually.

TAX FOUNDATION

Corporate Tax Rates Have Levelled Off in Recent Years After Decades of Continuous Decline

Statutory Weighted and Unweighted Corporate Income Tax Rates, 1980-2024



The 2024 average is also calculated taking into consideration the global minimum tax. The number of countries included in calculated averages varies by year due to missing corporate tax rates for years prior to 2014; that is, the 1980 average includes statutory corporate income tax rates of 75 jurisdictions representing roughly 60 percent of 1980 world GDP, compared to 181 jurisdictions representing above 95 percent of world GDP in 2024.

Source: Statutory corporate income tax rates were compiled from various sources. GDP calculations are from the US Department of Agriculture, "International Macroeconomics Data Set."

TAX FOUNDATION

2.4 税收热点问题

2.4.2 公司所得税税率下降但趋于稳定

1. **1980—2024年**，全球所有区域的平均法定税率都出现了净下降。其中，欧洲的平均水平下降幅度最大，1980年的平均税率为44.6%，降至20.18%（考虑到全球最低税，为20.53%），下降了55%。南美洲的降幅最小，平均仅下降了23%，从1980年的36.66%下降到2024年的28.38%。
2. **2024年**，**13个**税收管辖区对法定公司所得税税率作出调整。八个国家/地区提高了其最高企业税率：摩洛哥（32%至33%）、白俄罗斯（20%至25%）、捷克（19%至21%）、直布罗陀（12.5%至15%）、冰岛（20%至21%）、斯洛文尼亚（19%至22%）、巴巴多斯（5.5%至9%）和斐济（20%至25%）。五个国家——佛得角、卢旺达、斯威士兰、阿拉伯叙利亚共和国和奥地利——在2024年降低了公司税率。税率下调幅度从奥地利和佛得角的1个百分点到阿拉伯叙利亚共和国的3个百分点不等。
3. 截止**2024年**，法定公司税率低于**15%**的五个国家/地区（保加利亚、匈牙利、爱尔兰、列支敦士登和巴巴多斯）从支柱二规则实施了**QDMTT**，将其对大公司的有限公司税率提高到**15%**。

2.4 税收热点问题

地区	平均费率	全球最低税的平均税率核算	按 GDP 加权的平均税率	按 GDP 加权的全球最低税的平均税率	覆盖的国家数量
非洲	27.28%	27.28%	27.59%	27.59%	51
亚洲	19.74%	19.74%	25.09%	25.09%	47
欧洲	20.18%	20.53%	24.39%	24.51%	39
北美洲	25.59%	25.84%	25.97%	25.97%	24
大洋洲	24.38%	24.38%	29.72%	29.72%	8
南美洲	28.38%	28.38%	32.67%	32.67%	12
七国集团	27.15%	27.15%	26.63%	26.63%	7
经合组织	23.85%	24.08%	26.12%	26.16%	38
金砖国家	27.20%	27.20%	26.22%	26.22%	5
欧盟	21.27%	21.77%	25.19%	25.36%	27
G20 系列	27.08%	27.08%	26.5%	26.50%	19
世界	23.51%	23.62%	25.67%	25.70%	181

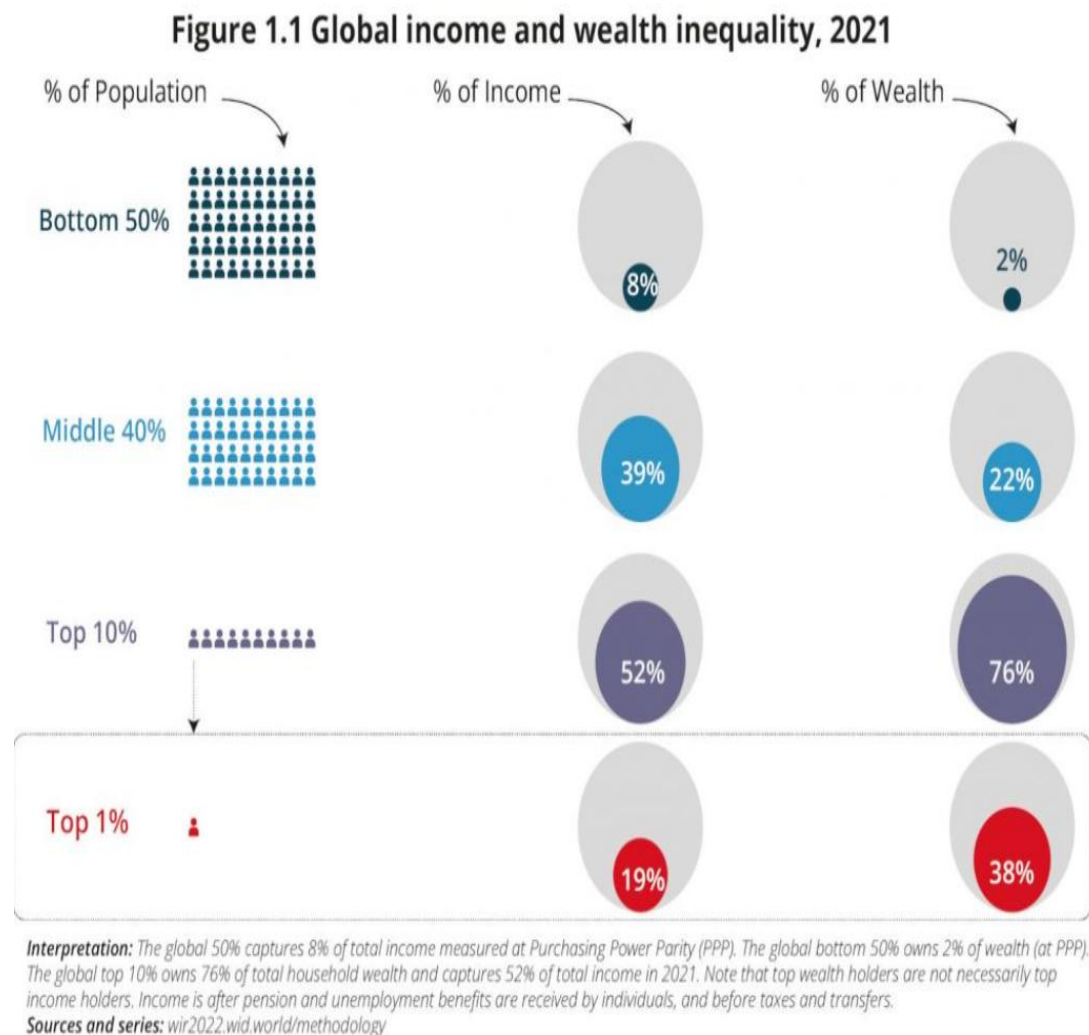
注：GDP 计算来自美国农业部的“国际宏观经济数据集”。

资料来源：经合组织，“企业所得税法定和目标小企业税率”；普华永道，“全球税务摘要 - 公司税”；Bloomberg Tax，“国家指南 - 公司税率”；以及一些单独研究的司法管辖区，参见 Tax Foundation，“全球公司税率”。

2.4 税收热点问题

2.4.3 向富人增税成为后疫情时代个人所得税改革的新取向

《2022年世界不平等报告》提出，全球收入和财富不平等程度十分严重。目前，全球最富有的10%人口拥有全球收入的52%，人均年收入12.21万美元；而最贫穷的50%人口的收入仅占全球收入的8.5%，人均年收入仅3920美元。与收入不平等相比，全球财富不平等更为显著。同时世界多国面临较大的通货膨胀压力，需要帮助普通民众减轻因通胀而承受的负担。于是，向富人增税成为全球热议的话题。财富税、富豪税、弃籍税（exit tax）、提高个人所得税最高边际税率成为话题。



2.4 税收热点问题

2.4.3 向富人增税成为后疫情时代个人所得税改革的新取向

- 挪威作为目前全球少数征收富人税的国家之一，其2022年预算案将净财富税税率从0.85%提升至0.95%。
- 美国拜登政府公布的2023财年预算提案提议对身家超过1亿美元的美国家庭和收入最高的0.01%的超级富翁征收最低20%的税，即所谓的“亿万富翁最低税”。
- 新加坡政府在2022年财政预算案中，上调了个人所得税、房地产税和豪车豪宅税。
- 西班牙在原有征收财富税的基础上，考虑向最富有的1%人口征收额外的税，以帮助减轻其他人口因通货膨胀而承受的负担。
- 德国经济顾问委员会在2022年1月9日发布的2022年度报告中，建议政府提高对富人的税收上调最高所得税税率，或者对高收入者征收能源团结税，以为旨在应对能源危机的数以十亿欧元计的援助计划提供资金。

2.4 税收热点问题

2.4.3 向富人增税成为后疫情时代个人所得税改革的新取向

- 美国、德国、爱尔兰、波兰等国都在加强富豪移民的税收清算、即制定更为严苛的“弃籍税”，让富人们通过移民避税不再那么容易；芬兰在2022年财政预算案中明确，自2023年1月1日起对个人征收“弃籍税”。
- 荷兰拟扩大遗产和赠与税税基，自2023年1月1日起取消适用于父母为子女进行房屋购买、装修或维护作为礼物赠与的免税措施。
- 英国财政大臣杰里米·亨特2022年11月17日在议会公布秋季预算案时表示，英国政府将在未来几年内提高税收和减少财政支出，其中最高边际税率45%的起征点从原来的150000英镑降低至125140英镑，使得适用该档税率的人数从原来的25万人增加到100多万人。
- 意大利将年所得超5万欧元部分适用的41%税率提高至43%，厄瓜多尔、印度尼西亚等国也宣布将上调个人最高边际税率。

2.4 税收热点问题

2.4.4 货物劳务税发展呈现新的趋势

1. 增值税在世界绝大多数国家中是最主要的货劳税税种。

- 截至2022年10月1日，全球174个国家和地区开征了增值税（或货物劳务税）。
- 自20世纪70年代以来，OECD国家的平均标准增值税率总体呈上升态势。1975年平均标准增值税率为15.6%，到2024年已增长至19.3%。这反映出各国政府通过提高增值税率来增加财政收入的普遍趋势。OECD国家增值税在总税收收入中的占比从2019年的20.3%提升至2022年的20.8%。
- 政策调整趋势。一方面，各国通过减少免税和低税率项目来扩大增值税的税基。例如，许多国家对食品、药品等基本生活必需品实行免税或低税率政策，但近年来有扩大到更广泛商品和服务的趋势。另一方面，为了降低税收复杂性和提高税收效率，一些国家开始简化增值税税率结构。例如，欧盟成员国在2022年对增值税率结构进行了现代化改革，限制了特定商品和服务的低税率适用范围。

2.4 税收热点问题

2.4.4 货物劳务税发展呈现新的趋势

1. 增值税在世界绝大多数国家中是最主要的货劳税税种。

- 采用**电子发票**等数字化转型、落实数字平台的申报义务、减少税收流失等成为新趋势。随着数字技术的发展，许多国家围绕管理和技术改进推进增值税改革，强化数据管税。许多OECD成员国充分利用先进信息技术强化增值税征管，推行纳税人交易信息报告制度，加强纳税人的电子报告义务，要求纳税人以电子形式提供应税交易的详细信息，包括发票信息和会计数据等。所有拥有增值税的OECD成员国都已实施或承诺实施OECD的标准，对非居民电子商务供应商的服务和数字产品在线销售征收增值税。许多OECD成员国进一步扩大了这些电子商务增值税制度特别是包括外国电子商务市场和其他数字供应商从国外进口小包裹的在线销售。

2.4 税收热点问题

2.4.4 货物劳务税发展呈现新的趋势

2. 各国政府越来越多使用特别消费税以改变人们的消费税行为，特别是在环保和健康领域尤为突出。

- 特定商品和服务税的收入占GDP的百分比在1975年至2022年间稳步下降，从1975年的4.6%降至2022年的2.8%。特定商品和服务税在总税收中的占比也呈现同样的下降趋势——从1975年的17.7%降至2022年的平均8.2%。如今，在所有经合组织国家中，除希腊、匈牙利、拉脱维亚、波兰、葡萄牙、斯洛伐克、斯洛文尼亚和土耳其外，它们占总税的比例已不到10%。
- 香烟的总税负上，在几乎所有的OECD成员国中，香烟的总负税都超过了消费价格的60%，在21个OECD成员国中，香烟的总负税超过了世界卫生组织建议的75%。

2.4 税收热点问题

2.4.4 货物劳务税发展呈现新的趋势

2. 各国政府越来越多使用特别消费税以改变人们的消费行为，特别是在环保和健康领域尤为突出。

- 2022年，除8个OECD成员国外，所有国家的优质无铅汽油的总税收负担都超过了消费价格的40%。除4个OECD成员国外，所有国家的柴油消费税水平仍然低于汽油消费税。航空燃料仍然经免税，特别是用于商用国际航班时。
- 汽车税的目的越来越多的影响消费者的行为和刺激低污染车辆的使用。2022年，几乎所有的OECD成员国在确定购买或使用车辆的税收水平时都考虑了环境或燃料效率标准，其中26个国家对电动或混合动力车辆实行退税或免税。

2.4 税收热点问题

2.4.5 应对气候变化愈发突出

欧盟碳边境调解机制。碳边界调整机制在初期将涵盖水泥、钢铁、铝、化肥、电力、氢气等生产过程碳密集型且碳泄漏风险较大的行业，分阶段充分实施后，将涉及欧盟碳排放交易体系（ETS）覆盖行业50%以上的碳排放量。该机制将于2023年10月1日起试运行，过渡期至2025年年底。在过渡期间，货物进口商只需报告其进口商品中的温室气体直接排放量，而无需进行任何财务支付或调整。

2.4 税收热点问题

2.4.6 美国两届政府的税改政策

1. “美国历史上减税力度最大的税改方案”：特朗普政府《减税与就业法案》

- 特朗普所倡导的税改遵循四个原则：一是降低中产家庭和工薪阶层税负；二是简化税制，使税法简单、公平、易懂；三是降低公司税负，增加就业和收入；四是鼓励海外利润回流美国。
- 在公司税收方面。主要措施包括：一是将联邦公司所得税最高边际税率从35%降至21%；二是废除公司最低替代税制度；三是企业资本性投资费用化，允许企业除了不动产之外的投资当年就可以在公司所得税前全额扣除，该政策持续5年，5年以后可扣除的比例逐年降低；四是规定企业亏损结转的限额，规定企业的利息支出税前扣除的限额；五是对独资企业、合伙企业和S型公司等小企业（即穿透性实体）实行所得减征20%的优惠政策。

2.4 税收热点问题

2.4.6美国两届政府的税改政策

1. “美国历史上减税力度最大的税改方案”：特朗普政府《减税与就业法案》

- **在个人税收方面**。主要措施包括：一是**大幅提高个人所得税税前标准扣除额**，个人申报标准扣除额由6500美元提高至12000美元，夫妻联合申报标准扣除额由13000美元提高到24000美元，**税前标准扣除额提高将近一倍**；二是**降低个人所得税税率**，保留七档税率，调整个别档次税率水平，最高边际税率降低了2.6个百分点；三是**提高个人最低替代税**制度的门槛，个人申报应税所得由子女税收抵免额由每人每年1050美元提高至2000美元，抚养人口税55400美元提高至70300美元，夫妻联合申报应税所得由86200美元提高至109400美元；四是**加大子女和抚养人口的税收抵免**，收抵免额每人每年500美元；五是**取消大部分税收优惠政策**，仅保留房贷利息和慈善捐赠等税收优惠政策；六是**提高遗产税的免征额**，个人申报免征额由560万美元提高至1120万美元，夫妻联合申报免征额由1120万美元提高至2240万美元。

2.4 税收热点问题

2.4.6美国两届政府的税改政策

1. “美国历史上减税力度最大的税改方案”：特朗普政府《减税与就业法案》

- **在国际税收方面**。主要措施包括：**一是实行属地征税**制度，对美国企业控股超过10%的海外企业的股息红利所得免税。未来美国企业的海外利润将只需要在产生利润的国家缴税，无需向美国政府缴税；**二是对跨国企业的海外滞留利润汇回美国的按照低税率一次性征税**，现金及现金等价物适用税率为15.5%，非现金资产适用税率为8%；**三是对美国企业向海外关联企业支付的有关费用征收税基侵蚀与反滥用税**（Base Erosion and Anti-abuse Tax — BEAT），以惩罚那些通过向境外关联方支付税前扣除款项来大幅降低在美税负的企业。BEAT的计算方法是，将美国企业向境外关联公司支付的税前扣除款项加回来，并对纳税人调整前后的应纳税所得额差额按一定税率征收最低税，2018年的税率为5%，2019年起为10%，2025年起为12.5%。2018年税率为5%，2019年至2025年税率为10%，2026年以后税率为12.5%；**四是全球低税无形收入税**，对企业的海外无形资产收入按照一个较低的税率征税。

2.4 税收热点问题

2.4.6 美国两届政府的税改政策

2. 拜登政府：美国《通胀消减法案》。基础：《美国就业计划》（The American Jobs Plan）和《美国家庭计划》（The American Families Plan）

- 《美国家庭计划》主要内容包括：一是将联邦个人所得税的**最高边际税率**（适用于年应纳税所得额达到40 万美元以上的纳税人）从 37% 恢复到 39.6%，将收入100万美元以上的将的资本利得税从20%提升至39.6%；二是在**医疗保险税（Medicare Tax）**方面，计划将个人工薪和投资所得额**超过 40 万美元的部分纳入课税范围**，按3.8% 的税率征税，而这些收入原不在医疗保险税课征范围内；三是将**遗产税**免征额从原来的 1206万美元**降低**至 1170 万美元；四是将**公司所得税税率**从21 % **提高**到 28%，并对账面利润在 100 万美元以上的企业实行最低税制度，即企业要按照正常计算的公司所得税税额和按 15% 的税率计算的最低税二者中较大的金额缴纳公司所得税。

2.4 税收热点问题

2.4.6 美国两届政府的税改政策

2. 拜登政府：美国《通胀消减法案》。基础：《美国就业计划》（The American Jobs Plan）和《美国家庭计划》（The American Families Plan）。《美国就业计划》中提出传统基建的剩余内容和《美国家庭计划》构成了《重建美好未来法案》。

- **《重建美好未来法案》**主要内容包括：一是在幼儿教育方面，为所有 3 岁至 4 岁儿童提供普及和免费学前教育，扩大儿童税收抵免范围；二是在应对气候变化方面，提供大量转向清洁能源和电气化的消费补贴和税收抵免；三是在完善医疗保险方面，降低处方药成本，降低医疗保险费率并扩大医疗保险覆盖率；四是在降低贫富差距方面，财政投资建设经济适用房，扩大适用于低薪工人的劳动所得税收抵免（Earned Income Tax Credit），提升高等教育机会并为学生贷款提供财政补贴，促进营养安全和儿童健康，对投资移民政策进行改革；五是在禁止激进避税方面，遏制大型盈利公司低税甚至零税负现象，打击公司通过多层海外投资侵蚀税基，引导公司资本重新投资于公司而不是回购股票，要求收入最高的美国人支付其应缴纳的税款。

2.4 税收热点问题

2.4.6 美国两届政府的税改政策

2. 拜登政府：美国《通胀消减法案》。基础：《美国就业计划》（The American Jobs Plan）和《美国家庭计划》（The American Families Plan）

- 《重建美好未来法案》**加税计划**：一是**公司所得税**，最高税率从21 %提高至26.5%，同时降低小企业适用税率。具体而言，对收入低于40万美元的公司，适用18%的税率；对收入在40万到500万美元之间的公司，适用21 %的税率；对收入超过500万美元的公司，适用26.5%的最高税率。二是**个人所得税**。资本利得税最高税率从20%提高至25%，加上对高收入者额外征收的3.8%医疗保险附加税，资本利得税的最高税率将达28.8%；个人所得税最高税率从37%提高至39.6%，并对调整后总收入超过500万美元的个人征收3%的附加税；净投资收益税扩大征税范围，以涵盖富裕纳税人在正常业务过程中获得的收入。三是**其他**。计划提高某些烟草产品的税收。

2.4 税收热点问题

2.4.6 美国两届政府的税改政策

2. 拜登政府：美国《通胀消减法案》。基础：《美国就业计划》（The American Jobs Plan）和《美国家庭计划》（The American Families Plan）

- 《通胀削减法案》法案主要内容：一是对大型企业富人加税。①设定15%的公司替代性最低税（Corporate Alternative Minimum TCAMT）。《法案》对年收入超过10亿美元的公司征收有效税率为15%的最终企业税、适用于2022年12月31日之后开始的纳税年度。②对股票回购征收税率为1%的消费税。《法案》对公司股票回购引入了新的税率为1%的消费税，适用于2022年12月31日之后的股票回购。根据《法案》，股票在证券市场上交易的任何美国国内公司，必须在纳税年度内按照公司回购股票的公允市场价值缴纳税款，应纳税金额会减去该公司在纳税年度内发行的新股票的公允市场价值。③对穿透实体类企业的雇主设立亏损限制。此类企业的雇主申请的当年经营亏损抵扣额不能超过27万美元（家庭为54万美元）。此项政策预计将会影响不动产管理人员，过去因不动产高额折旧造成的个人所得税低税负情况将得以扭转。

2.4 税收热点问题

2.4.6 美国《通胀消减法案》中的税改政策

2. 拜登政府：美国《通胀消减法案》。基础：《美国就业计划》（The American Jobs Plan）和《美国家庭计划》（The American Families Plan）

- **《通胀削减法案》法案主要内容：**二是加大对节能减排的税收优惠力度。①为购买新能源汽车提供税收抵免。对于家用新能源车，对购买一手新能源车提供最高7500美元的税收抵免，对二手新能源车提供最高4000美元的税收抵免，对汽车和纳税人有范围限制。同时，《法案》提出了一项新要求，即汽车中使用的一定比例的关键矿物（如电池内物质）必须在美国或与美国签订自由贸易协定的国家提取或加工，这一要求将在2024年之前逐步适用于40%的此类矿物，并在2026年之后适用于80%的此类矿物。②扩展投资新能源生产的税收优惠。《法案》提高了多项税收优惠政策的实施力度。在光伏产业（太阳能）方面，税收抵免政策适用的期限、范围及产业链上下游均进行了扩展。③鼓励绿色节能消费。《法案》将适用于非商用的节能物业抵免政策延长至2032年，并更名为物业节能改善抵免。④提高对二氧化碳等碳氧化物捕获、固定和存储企业的税收抵免。

2.4 税收热点问题

2.4.6 美国《通胀消减法案》中的税改政策

2. 拜登政府：美国《通胀消减法案》。基础：《美国就业计划》（The American Jobs Plan）和《美国家庭计划》（The American Families Plan）

- **《通胀削减法案》法案主要内容：**三是降低医疗保健成本。《法案》中一个重要内容是通过降低药品价格等方式降低医疗成本，其中涉及的税收举措包括：对不符合《法案》规定的药品价格谈判要求的药品制造商征收消费税，以降低某些单一来源药品的价格；将《2021年美国援助计划法案》中对健康保险保费税收抵免的修改延长至2025年。**四是加强税收征管。**《法案》为美国国内收入局拨款近800亿美元，其中，30亿美元用于税人服务，460亿美元用于税收执法、250亿美元用于行政运营管理，50亿美元用于提高业务系统现代化水平。《法案》强调，不应将增加的税收执法资金用于加大对家庭年收入低于40万美元的纳税人或小企业的审计。美国国会预算办公室预估，通过堵塞征管漏洞，加大对高收入群体的税收征管，税收收入增加额可达1240亿美元。

2.4 税收热点问题

2.4.6 美国《通胀削减法案》中的税改政策

2. 拜登政府：美国《通胀削减法案》。基础：《美国就业计划》（The American Jobs Plan）和《美国家庭计划》（The American Families Plan）

- **《通胀削减法案》法案主要内容：**《法案》其他方面的税改措施。还包括：将目前25万美元的小企业薪资税研究抵免限额增加1倍；允许纳税人选择直接领取超过纳税义务的抵免额即抵免额可以退还和转让；恢复对国内原油和进口石油产品的超级基金消费税直到2032年，2023年税率为每加仑16.4美分，对于2023年后开始的年份将根据通货膨胀调整税率等。
- **影响评价：**①**有利于提高美国绿色产业竞争力。**《通胀削减法案》的核心亮点是增加对气候变化和绿色能源的投资，是历史规模最大的气候投资法案。②**有利于促进税收公平的同时积极应对支柱二全球最低税。**公司替代性最低税（CAMT）的引入以及对国内收入局增加拨款、加强税收执法等措施，可以打击大型企业和富人群体利用税法漏洞进行逃避税行为促进税收公平。通过引入公司替代性最低税⁴¹打造美国版国内最低税，将缓解支柱二落地

2.4 税收热点问题

2.4.7 英国三届政府税改政策：斯塔默政府税制改革政策

1.取消非英国居民税务身份。非英国居民（non-dom）的个人税收制度将于明年四月起取消。代之以更简单、更公平、更有竞争力的现代化居住制度。在新的税收制度下，任何在英国居住超过4年的人都将为他们的海外收入和收益缴纳英国税。

2.印花税Stamp duty。第二套住房的印花税土地税附加税，将提高2%至5%，该政策将于明天生效。“我们承诺改革印花税和土地税以增加收入来支持首次购房者，这个政策在未来五年内将会产生超过13万笔的首次购房者额外交易。”

3.资本利得税Capital gains tax。资本利得税是工党在本次秋季预算中加税的核心，资本利得税的最低税率和最高税率都将提高：资本利得税的最低税率从10%提高到18%，最高税率从20%提高到24%；住宅物业的资本利得税税率维持在18%和24%左右。

4.酒精税Alcohol duty。自明年2月起，英国非生啤产品的税将根据零售价格通胀情况上调。

5.能源利润税。工党将提高石油和天然气公司的能源利润税，将税率提高到38%，该税率将冻结至2030年3月。

2.4 税收热点问题

2.4.7 英国三届政府税改政策：斯塔默政府税制改革政策

6.遗产税Inheritance tax。 转变为基于税务居民身份的体系。对于长期居民（即在过去20个税年中至少有10个税年为英国税务居民），其全球资产将纳入遗产税的征收范围。对于离开英国的长期居民，将面临为期10年的遗产税追溯期。将遗产税零税档和住宅零税档冻结至2030年外，农业资产减免（Agricultural Property Relief）和商业资产减免（Business Property Relief）的政策也将发生变化。目前，符合农业资产减免或商业资产减免条件的特定资产，可以享受无上限的100%遗产税减免。从2026年4月起，农业或商业资产减免的100%豁免额度上限为100万英镑，超过部分的减免率将降至50%。自**2027年4月6日起**，将实施一项重大变革。个人过世时尚未提取的养老金资金以及养老金身故福利均将纳入遗产税的征收范围。养老金方案的管理者将负责申报和支付相关的遗产税。

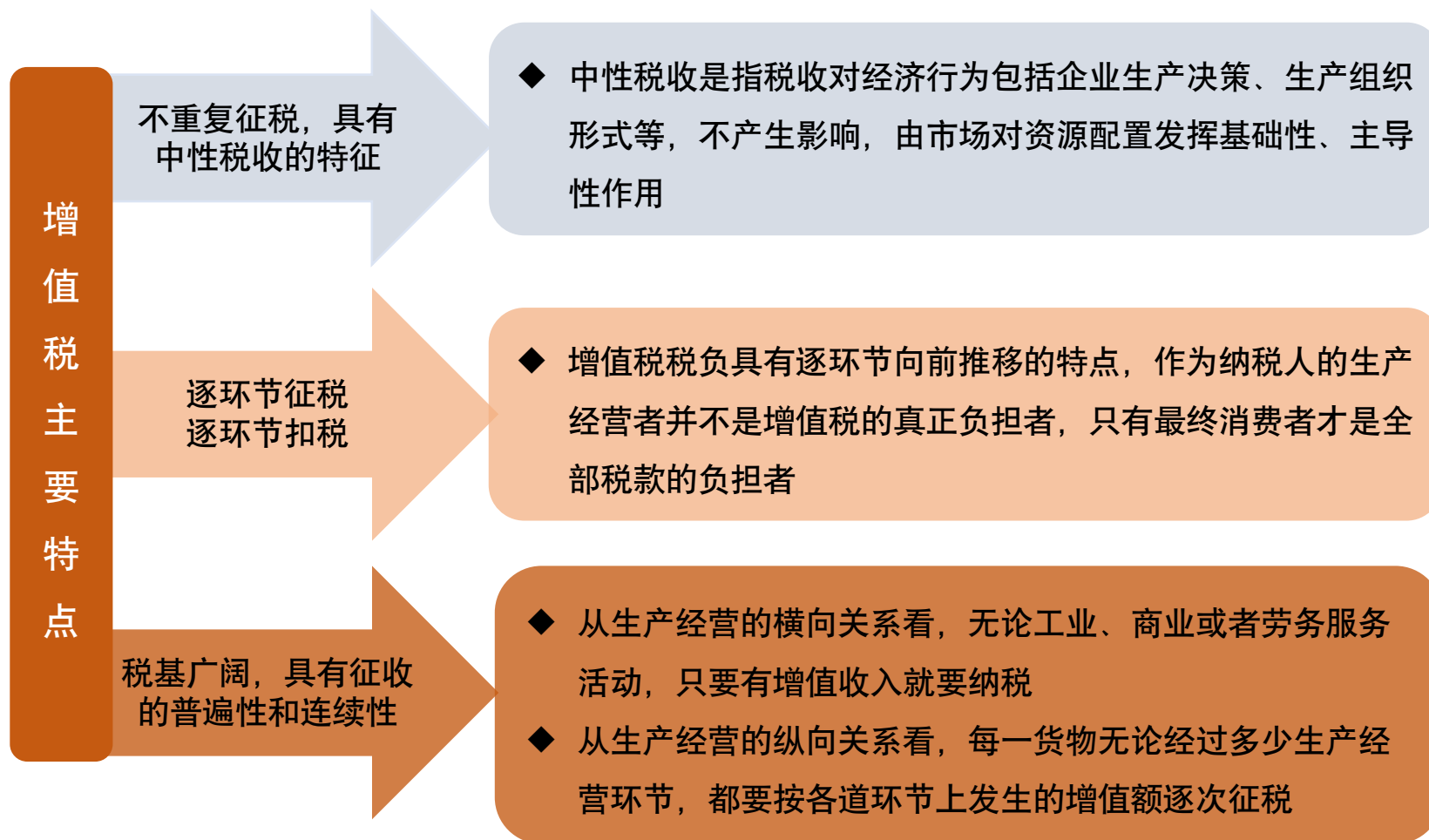
7.烟草税。 工党政府根据零售价格上涨幅度加上2%来提高烟草税。对于手卷烟草，税率今年将上涨10%，而且从2026年10月起，所有电子烟液体都将征收统一税率。



03

增值税比较

3.1 增值税概述



3.1 增值税概述

增值税的特点决定了增值税具有以下优点:

增值税具有**不重复征税**的特点，能够彻底解决同一种货物由全能厂生产和由非全能厂生产所产生的税负不平衡问题

世界各国为保护和促进本国经济的发展，在对外贸易上都采取了对出口货物普遍实行退税政策，使出口货物以不含税价格进入国际市场。增值税不存在重复征税问题。

1.能够平衡税负，促进公平竞争

2.既便于对出口商品退税，又可避免对进口商品征税不足

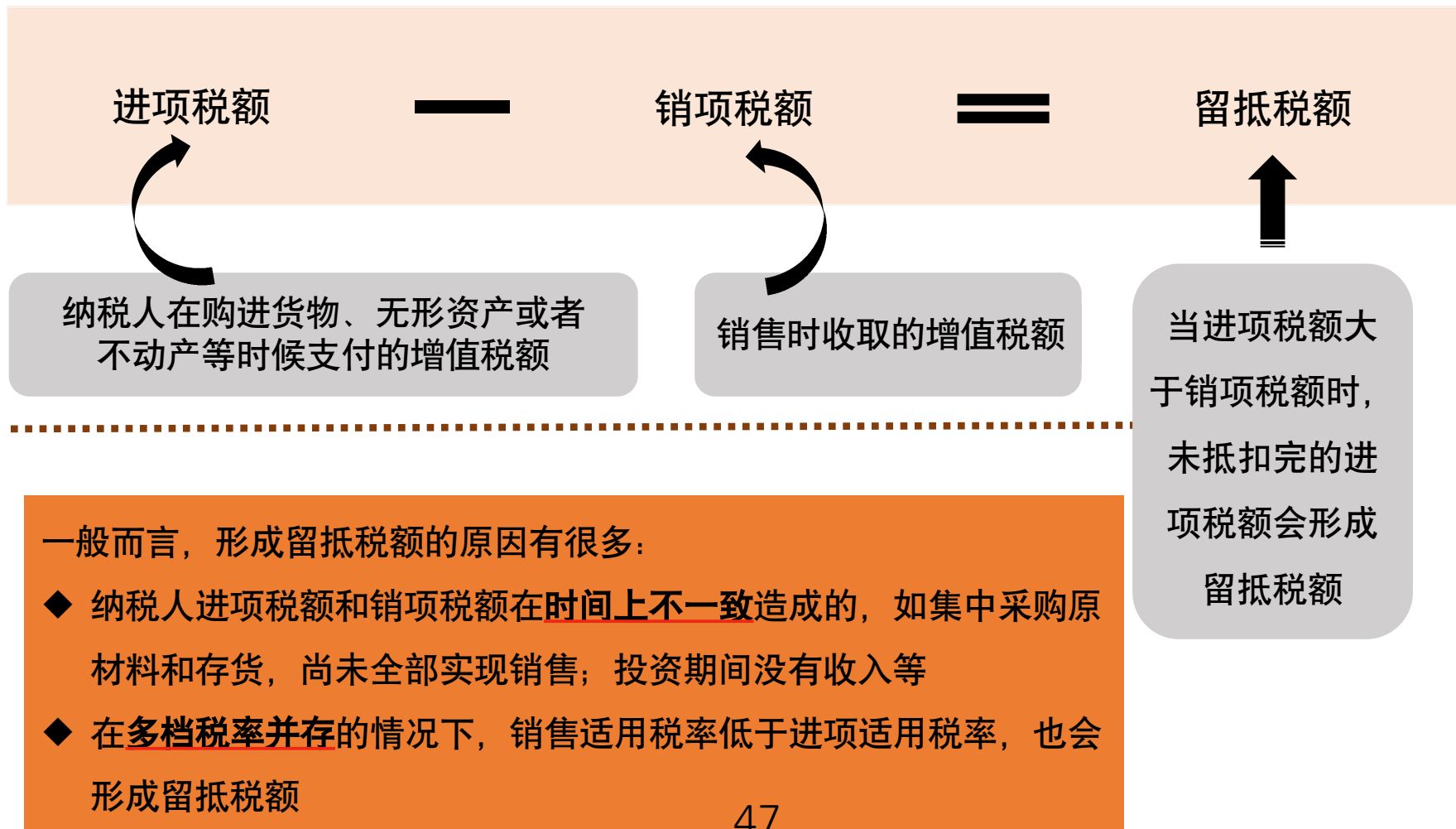
3.在组织财政收入上具有稳定性和及时性

4.在税收征管上可以互相制约，交叉审计，避免发生偷税

征税范围的广阔性，征收的普遍性和连续性，使增值税有着充足的税源和为数众多的纳税人，从而使通过增值税组织的财政收入具有**稳定性和可靠性**

3.1 增值税概述

增值税留抵退税：就是对现在还不能抵扣、留着将来才能抵扣的“进项”增值税，予以提前退还



3.1 增值税概述

增值税类型：

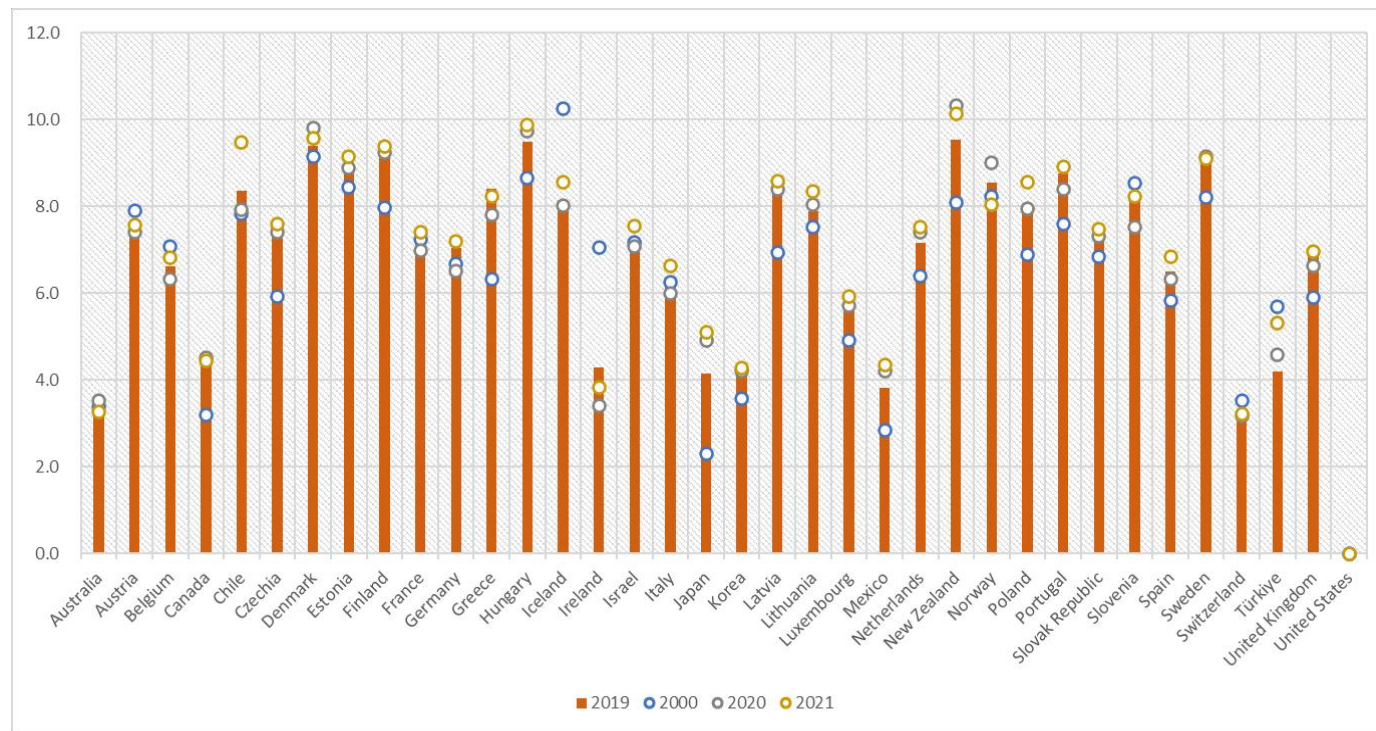
- 1. 生产型增值税：**生产型增值税是指在计算增值税时，不允许将外购固定资产的价款（包括年度折旧）从商品和劳务的销售额中抵扣，其计入依据相当于工资、利息、租金、利润和折旧之和，口径与国民生产总值大体一致，因此将这种类型的增值税称作“生产型增值税”。
- 2. 收入型增值税：**允许在当期销项税额中扣除折旧部分所含税款的增值税。
- 3. 消费型增值税：**在计算应纳税额时，除扣除中间产品已纳税款，对纳税人购入固定资产的已纳税款，允许一次性地从当期销项税额中全部扣除，从而使纳税人用于生产应税产品的全部外购生产资料都不负担增值税。以销售收入总额减去所购中间产品价值与固定资产投资额后的余额为税基。

【例】某企业购入一台价值10000元的生产设备（不含增值税），支付增值税1700元，则固定资产的入账价值为11700元。该生产设备的使用期限为5年，每年生产并销售的产品中所包含的固定资产价值为2340元（假设产销平衡），对这部分价值征收的销项税额为397.8元，5年合计为1989元，与购入设备时所支付的增值税相比，增加了289元。但增加的289元并非由于固定资产在使用期内创造了新价值，而是因为将购入固定资产支付的增值税计入固定资产成本，然后以折旧的形式计入产品成本，最终转移到销项税额的计税依据——销售额中，从而导致税上征税的结果。

3.4 全球增值税主要变化

1. 增值税收入仍是多数国家最大的税收收入来源

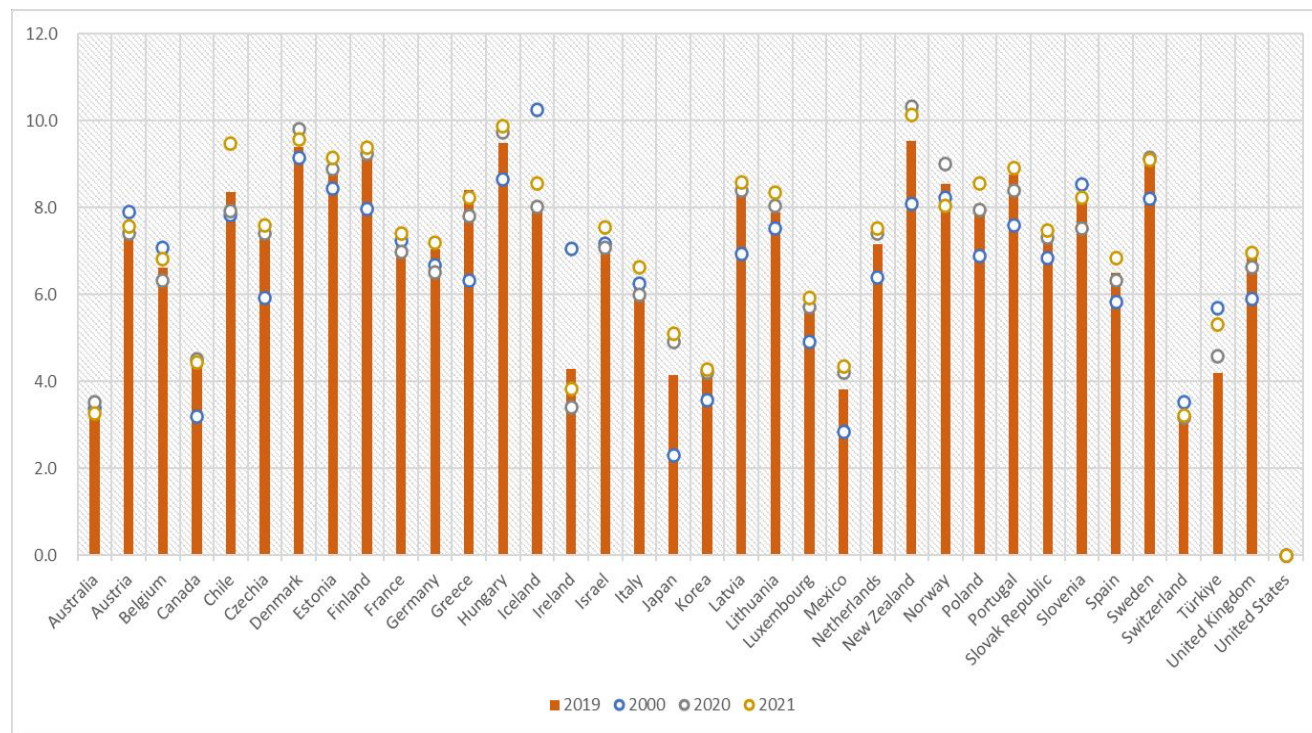
(1) 各国的增值税收入规模及其演变情况各不相同。在2000—2022年，多数国家的增值税收入占GDP的比重实现增长。然而也有一些例外情况值得注意。例如，2000—2022年，爱尔兰增值税收入占GDP的比重下降幅度较大（由于爱尔兰GDP增速比增值税和其他税种税收收入的增速更快）。



3.4 全球增值税主要变化

1. 增值税收入仍是多数国家最大的税收收入来源

(2) 2019—2021年，OECD成员国的增值税平均收入经历先降后升。2019—2020，OECD成员国中，18个成员国的增值税收入下降（平均下降0.27个百分点），16个上升（平均增加0.22个百分点）。降幅最大的是爱尔兰（-0.9%），这是由于在新冠疫情期间临时降低增值税税率（从2021年9月至2022年2月，23%降至21%）以及经济活动的减少。德国还临时降低了增值税标准税率（2020年下半年从19%降至16%）。随着增值税税率恢复至正常水平，2021—2020年增值税收入普遍上涨。



3.4 全球增值税主要变化

2. 增值税标准税率总体稳定但存在差异

各国增值税标准税率2014年以来长期保持稳定，表明增值税税率可能已经趋于稳定。OECD成员国增值税标准税率的平均值保持稳定，未加权平均标准增值税税率2022年为19.2%。

非OECD成员国中，2018年首次引入增值税的沙特阿拉伯标准税率从2019年的5%提高至2020年的15%，翻了3倍。在OECD成员国中，2021年增值税标准税率不低于22%的国家有12个，低于22%的国家有25个。

各个国家的增值税税率仍存在较大差异。截至2022年加拿大增值税标准税率为5%（大多数加拿大省份征收特定销售税或协调销售税以及联邦5%的货物劳务税）；瑞士为7.7%，澳大利亚、日本和韩国为10%；丹麦、挪威和瑞典为25%，匈牙利为27%。欧盟22个OECD成员国增值税标准税率的平均值为21.8%，高于OECD平均水平（19.2%）。欧盟成员国在制定国家增值税税率（增值税指令2006/112/EC）时受规则约束，将增值税标准税率的最低值设定为15%。

3.4 全球增值税主要变化

3. 为应对不断上涨的能源成本，许多国家采取临时降低增值税税率措施

西班牙将能源账单的增值税税率从21%降至10%，意大利将天然气供应用于“民用和工业用途”和运输用途的增值税税率从21%降至5%。其他几个欧洲国家在2022年也纷纷效仿，其中包括比利时，该国将住宅用电、燃气和区域供热的增值税税率从21%降至6%；爱尔兰将能源产品的增值税税率从13.5%降至9%；荷兰将天然气、电力和区域供暖的增值税税率从21%降至9%，波兰将电力供应的增值税税率从23%降至5%，区域供暖的增值税税率从23%降至5%。

4. 部分国家和地区提高了增值税起征点

2020—2022年，只有芬兰、以色列、韩国和卢森堡提高了增值税起征点，没有国家降低增值税起征点。与2012年相比，17个OECD成员国提高了增值税起征点（奥地利、比利时、爱沙尼亚、芬兰、法国、德国匈牙利、冰岛、以色列、意大利、韩国、卢森堡、荷兰、波兰、葡萄牙、斯洛文尼亚和英国）。在此期间只有一个国家降低了增值税起征点（拉脱维亚从50000欧元降低到40000欧元）。一些国家和地区改变了增值税起征点的适用范围，以减轻行政负担并提高税收遵从度。例如，沙特阿拉伯明确国内增值税起征点（375000沙特里亚尔，98680美元）也适用于所有国内外的电子商务卖家。除以色列和韩国外，所有设有增值税起征点的OECD成员国都允许低于起征点的企业自愿登记和缴纳增值税。大多数OECD成员国规定了自登记纳税人必须保持登记的最短期限。

3.4 全球增值税主要变化

5.疫情过后，各国政府继续减轻增值税合规负担

一些国家继续优化增值税退税程序，以增强企业现金流，鼓励投资。许多政策在新冠疫情期间政策的基础上构建，包括缩短退税所需时间、简化流程、受疫情影响严重的公司延迟缴纳增值税等。少数国家追求增值税退税机制现代化。许多OECD成员国还采取了一系列措施来减轻企业的增值税负担作为在疫情期间支持企业的一揽子计划的一部分，主要包括延迟提交申报表和增值税的缴纳期限，以支持企业现金流并减轻增值税合规负担。此外还采取了如加速增值税退税申请的处理、更多地使用数字通信方式简化流程并促进与纳税人的互动等。维持企业现金流并减轻企业增值税合规负担的措施对企业的影响尤为显著。增值税延期缴纳、快速灵活的增值税退税等措施已被视为支持企业渡过危机的重要措施。临时简化增值税程序和手续等措施，特别是从纸质流程转向电子流程，成为减轻增值税合规负担的关键手段。

3.4 全球增值税主要变化

6.各国采取措施继续防范增值税欺诈和违规行为

减少增值税欺诈和违规行为造成的税收收入损失仍然是世界各国面临的主要挑战之一。这些措施，一方面，包括实施反向征收机制；另一方面，通过电子发票和高级数据分析开展增值税风险管理。鉴于经济的全球化和数字化越来越需要各国在增值税领域进行有效的国际行政合作。

国内反向征收机制是为了防止纳税人向客户收取增值税后消失，没有将增值税汇给税务部门，旨在赋予客户责任来缴纳增值税，从而防止供应商收取增值税并随之消失。使用国内反向征收机制的OECD成员国通常将其应用限制在特别容易受到有组织欺诈计划影响的经济部门，例如手机贸易、集成电路、游戏主机、平板电脑和笔记本电脑、燃气和电信服务等。

举例，W国的甲公司给D国的乙公司提供了法律咨询服务，获得服务收入，一般来说，此种情况下，D国对该跨国交易有征税权，W国对出口的该服务规定的是零税率。相较于D国直接对甲公司征税，由乙公司来申报缴税更便于征管。在反向征税机制下，乙公司代为申报该服务收入的增值税，同时申报缴纳的增值税构成乙公司的进项。换句话说，乙公司会贷记自己的增值税销项，同时借记增值税进项。除非在特殊情况下，比如乙公司的该进项被归集为和其免税收入相对应，否则，反向征税机制下，乙公司缴纳的增值税并不构成其成本或费用。

3.4 全球增值税主要变化

6.各国采取措施继续防范增值税欺诈和违规行为

电子发票和高级数据分析开展增值税风险管理。随着数字化进程的推进，更多来自纳税人和第三方的涉税数据变得可用（例如，来自电子发票和金融账户信息的数据），这有助于税务部门采取更有针对性的行动。各国越来越关注B2C环境中现金交易的监控，超过1/3的OECD成员国已经要求供应商使用电子收银机（奥地利、比利时、哥斯达黎加、捷克、法国、希腊、匈牙利、以色列、意大利、韩国、拉脱维亚、挪威波兰、斯洛伐克、斯洛文尼亚和瑞典），其中5个国家要求将此类数据系统地传输给税务机关（希腊、以色列、韩国、斯洛伐克和斯洛文尼亚）。另一个趋势是发票的数字化，如法国将在2024年（针对大型企业）和2026年（小企业）之间逐步引入B2B供应的电子发票，所有有义务开具电子发票的供应商均有接收电子发票的义务。

3.4 全球增值税主要变化

7. 日益重视并加速推行增值税留抵退税政策

中国、加拿大、智利、芬兰、印度尼西亚、沙特阿拉伯、瑞士等在内的多个国家已采取措施加快增值税留抵退税进程。但具体条件因国家而异，有些国家对申请加速退税的金额设定上限，有些只限定部分类型的企业才能获得加速退税资格，有些则仅对具有良好税务合规记录的纳税人提供申请加速退税资格。

8. 有效管理增值税风险的国际税收合作日益加强

经济数字化背景下，信息交流和行政合作在确保有效征收增值税并解决国际贸易中的增值税欺诈和不合规问题上发挥着关键作用。例如，在欧盟内部，增值税指令（2006/112/EC）和实施条例（904/2010）为成员国之间的行政合作和信息交流提供了法律基础。2020年欧盟理事会通过了立法方案（欧盟理事会指令2020/284和理事会条例2020/283），要求服务提供商传输来自成员国和受益人的跨境支付信息，即欧盟支付服务提供商必须监控跨境支付的收款人，将每季度收到超过25次跨境支付收款人的信息传输给成员国的行政部门。这些信息将集中在中央电子支付信息系统（CESOP）中，将存储、汇总并与其他欧洲数据库进行交叉检查，之后通过Eurofisc系统提供给成员国的反欺诈专家。目的是为成员国的税务部门提供工具以检测在另一个成员国或地区的卖家可能进行的电子商务增值税欺诈。但该措施遵守数据保护规则，只有与经济活动有关的相关信息才会传输给税务部门，数据传输从2024年1月1日开始。

对平台经济中的增值税进行管理：

1. 建立信息报告规则与尽职调查

国际社会通过制定示范规则，要求平台运营商收集、核实并向税务机关报告平台卖家的身份及收入信息¹¹。

- 国际框架:** 经济合作与发展组织（OECD）和欧盟（EU）已出台示范规则（如DAC7），为全球信息报告和自动交换提供了标准化框架。

- 尽职调查:** 平台运营商必须履行尽职调查程序，收集并核实卖家的姓名、地址、纳税识别号等信息³。对于提供不动产租赁服务的卖家，还需收集房产地址等额外信息⁴。

- 定期报告:** 平台须在规定时间内（如次年1月31日前）以特定格式（如XML Schema）向税务机关报告相关信息⁵。

2. 明确平台的法律责任制度

不同国家根据情况让平台承担不同程度的增值税责任⁶。

- 完全责任:** 在某些情况下，平台被视为服务的直接经营者，需承担全部的增值税申报缴纳义务，例如挪威和新加坡的规定⁷。

- 连带责任:** 当平台上的卖家出现税务不遵从行为时，平台需承担连带责任。例如，英国和德国规定，若平台未能详细记录供应商信息，则需为供应商未缴纳的增值税负责⁸。

3. 加强合作、教育与协议

通过税务部门与平台的合作，提升卖家的税务遵从意识和能力。

- 纳税人教育:** 税务部门可与平台及社交媒体合作，通过官网、视频、邮件等多种渠道，向平台卖家普及税收政策和纳税义务⁹。

- 正式合作协议:** 鼓励税务部门与平台在自愿基础上签订合作协议，明确双方在信息共享、风险提醒和卖家教育等方面的合作内容，OECD为此发布了《行为准则》作为“软法”指导¹⁰。

4. 探索与应用征管新技术

利用数字化技术构建现代化、自动化的税务管理新模式。

- 构建技术框架:** 通过开发应用程序界面（API），将税务系统与平台系统连接，实现数据的无缝、实时流通和自动化处理¹¹。

- 应用数字身份:** 使用数字身份准确识别纳税人，解决数据匹配难题，并为预填报税、个性化服务等提供便利¹²。

- 统一数据标准:** 建立国际统一的数据框架和标准（如OECD的XML格式），明确数据交换的关键内容和格式，以降低系统碎片化风险并提升效率。

3.5 平台经济增值税管理的国际实践

1. 信息报告制度。在建立数字平台报告制度时，通常可考虑的制度框架有两种：一是国际通用规则，具有国际一致性和连贯性的优点，便于各国数字平台之间互相交换信息。与此同时，税务部门能够获得高质量、准确的信息，有助于提高征管的效率。此外，在国际规则的设计过程中通常会有许多数字平台的参与，这在一定程度上提高了平台对规则的熟悉度在实施操作上更为便利。二是专门报告制度，其最大的优点是高度的灵活性，各国可以根据自身需要定义从数字平台获得的信息类型、收集频率和时间等要素。但是这意味着平台需要同时满足国际通用规则和各国的专门规则，增加了平台操作的复杂性和遵从负担。另外由于制定专门制度需要跟平台进行大量协商，筹备时间会拉长，这会增加政策落实的时间成本和难度。

3.5 平台经济增值税管理的国际实践

- OECD于2020年7月正式发布了《平台运营商对平台经济中卖家进行报告的示范规则》（以下简称《示范规则》），该文件提出了一项信息报告的全球标准化框架，用于收集数字平台的交易和收入信息，以减少不同的报告要求、促进信息的自动交换，适用于提供交通、住宿和个人服务的平台
- 2021年3月，欧盟理事会通过了第2021/514号指令（DAC7），出台了数字平台申报规定和相关信息交换框架，扩大了现有行政协助规定，包括引入特许权使用费自动信息交换和推进联合审计。该指令自2023年1月1日起在欧盟正式实施，并从2024年1月31日之前进行首次数据报告。与2020年7月发布的OECD《示范规则》相比，DAC7所涵盖的范围更大，且受其影响的企业数量更多。
- 2021年，受欧盟DAC7的影响，OECD发布了《主管部门关于自动交换通过数字平台获得的收入信息的多边协议》（DPIIMCAA），新增了一个可选模块来扩大《示范规则》的范围，涵盖了货物销售和车辆租赁，2022年10月，22个司法管辖区签署了该多边协议，以实施《示范规则》来进行平台信息自动交换。

3.5 平台经济增值税管理的国际实践

第一节对相关概念作出了定义，其中，核心概念有六个。

1.“平台运营商”，是指与卖家签订合同，向卖家提供全部或部分平台功能的实体。**2.“应报告的平台运营商”**，是指构成实施《规则范本》管辖区的税收居民，或者虽不属于上述管辖区的税收居民，但依据《规则范本》实施地的法律成立或在该地拥有管理机构（含实际管理机构）的平台运营商。**3.“无需报告的平台运营商”**，是指同时满足下列条件的平台运营商：（1）促进不动产租赁或个人服务等相关服务的供给，且上一公历年度的总收益小于100万欧元，并已通知相关税收管辖区的税务部门选择按此处理的平台运营商（2）向税收管辖区税务部门提供了令其满意的证明表明平台整体的商业模式不允许卖家从上述收益中获利；（3）向税收管辖区税务部门提供了令其满意的证明，表明平台整体的商业模式不允许存在应报告卖家。**4.“应报告的卖家”**，是指除无须报告的卖家以外，根据第二节中规定的尽职调查程序，居住在应报告税收管辖区，或为应报告税收管辖区中的不动产租赁提供相关服务，或取得或应当取得与应报告税收管辖区中的不动产租赁服务相关的收益的活跃卖家。**5.“无需报告的卖家”**是指：（1）报告期内，平台运营商为其促成超过2000次不动产清单中的不动产租赁服务的实体（如大型酒店）；（2）政府实体；（3）其股票在既定证券市场上定期交易的实体，或者是其股票在既定证券市场上定期交易的实体的相关实体。**6.“应报告的管辖区”**，是指达成有效协议或安排的税收管辖区依据该协议或安排，该管辖区会自动交换《规则范本》第三节中指定的信息，并且已被包含在发布清单中的税收管辖区。

3.5 平台经济增值税管理的国际实践

第二节主要明确了尽职调查程序。

1. **收集卖家信息。**所收集的信息主要包括个人卖家的姓名、主要地址、纳税识别号和授予其纳税识别号的税收管辖区、出生日期，以及应报告实体卖家的名称、主要地址、纳税识别号和授予其纳税识别号的税收管辖区、商业登记号（无纳税识别号时）。
2. **核实卖家信息。**平台运营商须根据平台里所有可用的数据来核实所收集的卖家信息，并运用公开的电子界面来核实纳税识别号的有效性。
3. **判定卖家的税收居民身份。**“应报告的平台运营商”必须将卖家视为其主要地址所在地的税收居民；同时，必须将卖家视为通过政府核实服务所确认的每一个管辖区的税收居民。
4. **收集不动产租赁信息。**平台运营商必须收集卖家提供租赁服务的每处不动产信息。
5. **履行尽职调查的时间以及尽职调查的有效性。**平台运营商须在所属报告期的 12 月 31 日之前完成尽职调查。平台运营商可以依赖尽职调查结果的前提是：（1）在过去 36 个月内已收集、验证或确认了卖家的主要地址；并且（2）没有理由知道所收集的信息不可靠或不正确。
6. **只对活跃卖家开展尽职调查。**平台运营商可以选择仅对活跃卖家开展尽职调查。此处的“活跃卖家”，是指在报告期间内提供相关服务，或在报告期间内取得或应当取得相关服务的收益的任何卖家。
7. **由第三方完成尽职调查程序。**“应报告的平台运营商”可以依靠第三方完成尽职调查程序，但尽职调查的义务依然由该平台运营商承担。

3.5 平台经济增值税管理的国际实践

第三节规定了报告要求。

1.报告的时间和方式。平台运营商须在卖家被确认为应报告卖家的次年1月31日前，向所属辖区税务机关报告所属报告期内收集的信息。报告信息的格式须符合 OECD共享经济和零工经济报文格式（XML Schema）。若相关收益使用法定货币支付，须按照该法定货币金额报告；否则，平台运营商须根据相对固定的换算方法，换算成所在辖区当地货币的金额，再进行报告。

2.应报告的信息：具体包括：（1）平台运营商收集的前述卖家信息，平台运营商可以获取的任何其他纳税识别号，卖家及平台运营商可供识别的金融账号，金融账号持有人名称报告期内“应报告卖家”的居民身份所在辖区，每季度卖家提供服务的数量及收取或应收取的收益金额，报告期内平台运营商收取的任何费用、佣金或代扣代缴的税款。（2）如果卖家提供的是不动产租赁服务除须报告上述信息以外，还应报告每处不动产的所在地址和土地注册码，以及所属报告期内每处不动产的类型和出租天数。

3.5 平台经济增值税管理的国际实践

第四节对管理和执行提出了建议，旨在指导各管辖区税务机关采取有效措施，敦促平台运营商遵守规则，确保规则执行到位。

- 1.制定收集和核实所需信息相关要求的规则。**如果卖家不提供所要求的信息，“应报告的平台运营商”可以规定卖家不得与提供相关服务的其他用户建立联系，或者截留买家支付的款项。为此，平台运营商可以在合同中包含类似于冻结或关闭不提供信息的卖家账户或者截留其款项的规定，但各辖区可以为“应报告的平台运营商”设置上述要求的安全港。
- 2.制定尽职调查过程和记录的保存与获取规则。**为了掌握尽职调查过程，可以要求“应报告的平台运营商”对尽职调查和报告过程中采集的信息和采取的步骤进行记录，并在所属报告期结束后保存不少于5年。大部分辖区已有相关规定，要求纳税人或第三方提供为执行国内税法所需的信息，这类规定可以用于从平台运营商处获取信息，并根据税收信息交换的相关规定对外交换。
- 3.制定核实“应报告的平台运营商”遵从尽职调查程序和报告要求的相关管理程序。**
- 4.针对“应报告的平台运营商”所报告的信息不完整或不准确的情况，制定后续跟踪管理程序。**
- 5.对不遵从行为制定有效的执行措施，可以依托现行处罚规则来强化遵从。**

3.5 平台经济增值税管理的国际实践

2. 责任制度。一是完全责任。数字平台需要承担全部的增值税责任适用于供应商根据法律规定被视为增值税应税人员以及数字平台被认为与潜在的供应商有事实上的雇佣关系的情况。例如：挪威规定由数字平台承担增值税申报缴纳义务；新加坡规定了数字平台符合一定的条件则被视为数字产品或者服务的经营者，需履行增值税纳税义务。二是连带责任。果平台供应商出现了增值税不遵从行为，数字平台需要承担连带责任。种情况是税务部门发现违规情况并通知平台，而平台没有在规定的时间内采取行动，比如将供应商移出平台，则平台对供应商未来未申报的增值税承担连带责任。另一种情况是平台应根据供应商的活动监控其是否属于增值税纳税范围，比如供应商应注册增值税但尚未注册的，平台将对供应商过去未申报的增值税承担共同责任。如英国、奥地利、德国规定，如果平台没有详细记录供应商的相关信息，则由平台承担供应商未缴纳的增值税

3.5 平台经济增值税管理的国际实践

3.纳税人教育。由于平台经济是一个快速变化的新兴领域，纳税人普遍缺乏对相应纳税义务的了解，因此为纳税人提供量身定制的教育十分必要。数字平台作为沟通渠道，能够为平台经济参与者提供准确和及时的增值税信息。宣传教育活动可以由平台自发执行，也可以跟税务部门合作进行，其目的是作为税务部门跟纳税人互动的一种补充手段。最常见的教育途径主要有以下三个。一是**通过税务局官网直接提供信息和指导**，大多数情况下是开设专门页面或者直接参与服务。例如：希腊在官网发布了一项关于短期财产租赁的详细规定，所有相关政策文件和通知、流程演示和手册以及常见问题都可以在官网查询；澳大利亚每个季度向所有未注册的新入职的拼车司机致信，告知他们应尽的纳税义务；爱尔兰要求提供短期住宿服务的纳税人向税务部门提供收付款明细，税务部门利用这些信息来提醒纳税人履行纳税义务，包括相关税务处理及申报更正等。二是**税务部门与社会媒体合作开展宣传活动**。例如：意大利和日本制作了视频教程解释短期租赁合同条款和平台个人供应商的纳税义务；澳大利亚开展了一项长期活动，通过社交媒体扩大共享和零工经济税收宣传，并用七种语言进行广播及视频播放。三是**税务部门与平台开展合作**，通过平台向供应商宣传共享和零工经济税收政策。例如，新加坡与多个平台及相关行业协会合作，通过平台和行业协会发送电子邮件以及展示税务官网链接等方式，向平台供应商宣传相关税收政策。

3.5 平台经济增值税管理的国际实践

4.签订正式的合作协议。合作协议的目的是让数字平台参与增值税的遵从治理，可以结合多种措施和方法来进行，通常包括信息共享（按需或者定期共享）、开展教育活动、进行涉税风险提醒（如涉嫌违规行为或欺诈）以及在收到税务部门关于数字平台参与者存在违规行为的通知时快速响应。这些协议是在自愿的基础上签订的，通常是税务部门和平台开展税收遵从合作方法的一部分，需要税务部门与数字平台进行密切协商，以明确协议的条款条件和时间表等要素。2020年7月，OECD发布了《行为准则：税务部门与共享和零工经济平台之间的合作》（以下简称《行为准则》），为平台经济治理提供了一种“软法”方法的制定标准。《行为准则》规定了税务部门和平台运营商合作的核心要素，主要是信息报告和供应商教育，其中的部分条例也适用于《规则范本》，作为对《规则范本》的补充。《行为准则》要求平台运营商协助供应商了解其纳税义务并报告相关信息，例如：在供应商首次注册时向其发送履行纳税义务的一般声明；平台运营商至少每年向每个供应商提供一份通过平台进行交易的付款清单，以及其他适当的信息；税务部门和平台运营商应当在相关网站和应用上提供纳税标准、税收减免、费用扣除记录保存以及报告要求等信息；平台运营商需要按年报告平台供应商的数量及交易金额；平台运营商需要每年向其管辖区的税务部门报告其如何满足《行为准则》的基本要求，等等。

3.5 平台经济增值税管理的国际实践

5. 征管技术探索——构建技术框架

主要涉及三个方面。一是**确定共同客户**。一个通用的客户身份对于技术结构的有效设计至关重要，有了通用身份，客户不需要在不同的国家和平台进行身份注册，各国也不用担心因客户没有明确身份的情况而影响系统建立的进展。在建立通用身份时，可以利用税收征管中现有的数字身份系统来识别纳税人，并探索使用OAuh2系统来授权平台更新纳税人信息。目前，很多税务部门和企业已经使用了这一标准，可以实现通过一个网站或应用程序访问另一个网站或应用程序托管的资源。二是**数据无缝流通**。通过开发新的应用程序界面（API）构建“嵌入式”管理新模式，将税务部门自身系统与数字平台系统或第三方系统进行连接，实时收集和传输数据。许多国家已经引入了实时发票报告，要求企业在交易发生时通过电子发票向税务部门实时报告交易情况。丹麦和荷兰已经建立了一个可以将会计软件与税务系统连接起来的系统，这意味着税务信息和企业财务信息可以自由流动，实现了大部分过程的自动化。新加坡规定，私人汽车租赁司机无须提交税务报告，税务部门将从纳税人获得报酬的第三方收集信息计算税款。匈牙利引入了在线收银机，这些收银机每年向税务部门发送1000多万行的数据。三是**建立共同语言**。在多边合作的基础上，确定互联系统的共同执行准则，对构建一个有效运作的系统至关重要。这不仅减少了平台的碎片化风险，还可提高互联系统在国内的操作效率。可以在现有的数据定义和标准的基础上，制定关键数据术语通用规则，确定API使用准则，尽可能地降低系统负担。

3.5 平台经济增值税管理的国际实践

5. 征管技术探索——应用数字身份

在平台经济模式下，如何确定使用这些平台进行交易并获得收入的纳税人身份是当下税收征管面临的一大问题，数字身份是解决这一问题的有益工具。首先是可以解决数据匹配问题。使用数字身份的主要目的是更加准确而安全地识别个人身份并匹配相关数据。由于使用数字身份的平台用户需要经过身份验证才可使用互联系统，识别平台经济参与者及活动的准确性更高从而提升了与税务信息匹配的精准度。澳大利亚税务局早在2015年就发布一项指令，规定通过拼车平台获得收入的司机必须申请澳大利亚商业号码并在货物劳务税平台进行注册。优步因此向澳大利亚联邦法院提起诉讼，但在2017年，法院作出了支持澳大利亚税务局的裁决。澳大利亚商业号码的存在，显著提高了澳大利亚税务局在拼车平台的数据匹配率。其次是可以优化预填数据。数字身份可以为税务部门提供经过验证的信息，例如平台的收入费用以及扣缴的税款，并将多个平台的信息进行整合形成简化的收入报告大大提升了预填的便捷性和准确性。最后是可以实现个性化服务。只要建立了数字身份，平台用户就不需要在不同的平台注册新身份，只需要通过数据身份验证便可使用平台。平台用户可以从系统获取自己的收入数据，及时了解自己的纳税义务，而税务部门和平台运营商则可以根据经过验证的用户信息为他们提供更具针对性和个性化的服务。

3.5 平台经济增值税管理的国际实践

5. 征管技术探索——应用数字身份

在数字身份实践中，技术互通是首先需要考量的问题，各国需要合作开发可交互操作的框架系统，允许用户跨境、跨平台使用共同的数字身份。此外，还需要重点考虑两个问题。一是操作便捷性。由于数字平台的个人用户众多，因此数字身份系统设计必须以简单友好的用户体验与用户界面为基础，让用户可以轻松注册、设置和维护数据。在澳大利亚，政府发行了与个人关联的数字身份 myGovID，数字身份一经确认，便可关联其在澳大利亚的其他身份证明（如驾照、护照、出生证明），个人可以选择使用关系授权管理器将商业号码关联到其身份下，以使用税务部门的线上服务。丹麦将个人身份与纳税识别号进行一对一关联，开发了一种替代性的政府验证服务来优化平台经济的收入报告。当公民将数字平台与税务系统进行关联时，税务部门会给丹麦居民发放身份验证授权码，这样平台用户无须使用纳税识别号便可向税务部门报告收入数据及其他税务信息。二是隐私保护问题。数字身份的广泛运用必然会引发人们对隐私泄露的担忧，因此需要通过数据保护法律和隐私协议来管理数字身份的使用，否则平台运营商和纳税人会拒绝使用和信任数字身份。为了优化隐私保护措施，澳大利亚推出了一个身份验证解决方案在数字身份系统中加入“身份交换”模块，用以传递、管理和协调身份属性的流动。这种交换采用数字服务者和身份提供者之间的“双盲模式”，通过确保数字服务者无法获取用户的个人信息，且身份信息提供者无法看到用户正在访问的服务的方式来保护用户的隐私。

3.5 平台经济增值税管理的国际实践

5. 征管技术探索——确定关键数据

2022年2月，OECD发布了一份关于数字平台运营商报告示范规则文档格式（XMLSchema）的用户指南，构建了信息交换的关键数据框架，实施《示范规则》的国家需要按照规定的XML格式实行信息报告和交换。数据框架主要包括四个模块。消息头，包括发送方、接收方、消息类型和报告周期。②组织类型，用于划分实体（例如平台运营商和实体卖家）。③自然人类型，用于识别个人卖家。④数字平台机构，包括三个子模块：根据《示范规则》进行报告的应报告平台运营商有关的必要信息、其他平台运营商的必要信息以及应报告卖家的必要信息。欧盟采取的措施是要求成员国在DAC7的数据框架下进行数据传输，信息按照欧委会开发的XML格式通过欧盟公共通信网络（CCN）以电子形式自动交换。此外，由于数据利益涉及税务部门、数字平台和纳税人，如果不明确谁对数据的准确性负责将降低数据的质量，影响利益三方的合作关系，阻碍系统的有效运行。OECD和欧盟的做法是由平台运营商承担数据责任，以尽职调查和联合审计的方式来进行，但是这种方法在一定程度上会给平台带来额外的负担。另一种可选择的方法是税务部门和数字平台合作，采用一种担保的、可信任的伙伴关系来共同承担数据准确性的责任。

3.5 平台经济增值税管理的国际实践

5. 征管技术探索——确定关键数据

OECD建议多边合作可以考虑以下措施：一是构建一个统一的可以引入标准和协议的国际数据框架，包括构建数据标准和共享协议，以限制需要收集和共享的数据的体量，可以通过开发某种形式的应用程序界面或其他技术解决方案实现；二是制定或者更新章程以明确信息透明的规则，确保利益各方能够享受公平和平等待遇，并在发生任何争议时提供追责权；三是鼓励行业内部人员参与所有倡议、框架、立法提案或解决方案的制定工作；四是授予纳税人控制自己的数据的权利，以便其可以修改不正确或不完整的信息。



04

健康税比较

4.1 健康税概述

1. 健康税的概念

健康税不是单独的税种概念，而是一系列与公共健康相关税种的集合。

从广义的角度看，凡是对健康有直接或间接影响的税收，都被视为健康税。广义的“健康税”可以扩展到对环境污染物征收的环境税，以及与健康有关的社会保障税（费）。与环境有关的税收是指税基是对环境有明确、具体影响的有形单位的税，它们通常与健康税重叠，在纠正环境外部性的同时，提高公共健康水平，一般包括对能源产品征税（二氧化碳税、化石燃料和电力等能源产品税）、对运输活动征税、对污染环境因素征税（空气污染税、臭氧消耗物质税、水污染或废物管理税）和对资源产品（采矿、淡水、沙子等）征税。

狭义的“健康税”是指直接对公共健康产生负面影响的产品或服务（行为）征收的税种，以消费税为最主要形式，如对烟草产品、酒类产品、含糖饮料等征收的消费税。

4.1 健康税概述

2. 健康税的作用

健康税通常被认为是**双赢**的：一方面可以促进健康事业发展，挽救生命和预防疾病；另一方面可以增加财政收入，为实现全民健康覆盖的目标提供资金保障。

从各国实践看，发挥健康税的**特殊调节作用**是健康税存在的重要依据，从其发展趋势以及对公共收入的增收作用看，健康税对经济社会以及健康事业发展有着十分重要的意义。

经济合作与发展组织（**OECD**）指出：消费税是促进健康的最有效的税收措施，因为它们改变了有害产品相对于其他商品的价格，并且在一段时间内很容易调节。

4.1 健康税概述

2. 健康税的作用

(1) 调节作用。健康税通常是在转让或交易环节中对有害健康的产品或服务（行为）进行征收，主要通过增加税负，**提高**不健康产品或行为的**消费成本**，从而使消费者减少此类消费行为以达到改善人口健康的目的。例如对烟、酒征税以限制这类损害人们健康的“有害”产品的消费需求。在2016年海湾合作委员会（GCC）六个成员国共同签署的《海湾合作委员会消费税框架协议》中就计划统一对身体不利的“有害”产品征收消费税。通过调节消费品和消费行为的经济外部性，**将其负面外部成本内在化、健康成本内在化**，减少污染，提高社会亲和力。

调节作用对烟草和酒精征收消费税在世界各地有着悠久的历史，近年来对含糖饮料征税也变得越来越普遍。截至2021年第三季度，14个OECD成员国和3个非OECD成员国的二十国集团（G20）成员已经实施了此类税收，越来越多的国家正在考虑采取类似措施，因为众多的证据表明不健康饮食对健康会产生负面影响，并且部分国家（如沙特阿拉伯和南非）引入健康税已取得一定成效。

4.1 健康税概述

2. 健康税的作用

(2) 财政作用。作为提高税收收入的工具之一，健康税通常是以追求再分配为目标，在支持健康事业发展和影响消费者行为上发挥着重要作用。健康税带来的收入通常都流向一般预算，可以作为卫生健康部门出台公共健康服务政策和提高公共健康服务水平的经济基础。

在有数据可查的OECD成员国中，2019年健康税收入平均占税收总收入的2.3%，占国内生产总值（GDP）的0.8%。健康税收在过去二十年中一直相对稳定，但自全球金融危机以来有所下降。各国健康税收入存在显著差异，特别是一些东欧和北欧国家的健康税收入占税收总收入的比例相对较高如拉脱维亚（5.3%）、爱沙尼亚（4.9%）和立陶宛（4.5%），但以色列和美国等其他国家的比例非常低（低于1%）。

4.2 健康税征收模式

1. 健康税一般以消费税的形式征收

与对其他一般商品和服务的征税不同，健康税只对特定商品或服务（行为）征收，即对健康产生不利影响的商品或服务（行为）进行征收。健康税可以通过对所有征税对象统一制定税法，综合设置一个税种；也可以对各个征税对象分别制定税法，对每一类产品或者服务（行为）独立设置一个税种。

不管是发达国家还是发展中国家，无论健康税采取何种税种形式，其计税方式一般采用两种基本形式：**从量定额计税**与**从价定率计税**。各国对一些高价值的商品（如烟草产品）则采用同时适用从量定额与从价定率两种计税方式的复合方式计税。通常根据产品的重量、体积、浓度、强度或数量从量计征，在某些情况下可能与价值合并复合计税，或有时仅按价值从价计征。

4.2 健康税征收模式

2. 从量定额 V.S. 从价定率计税

从量定额计税：按照商品的重量、体积、长度、浓度、数量等单位税额来征收。如美国费城2017年征收的含糖饮料税（包括减肥软饮料，但不包括果汁和牛奶饮料）为每盎司1.5美分。

从价定率计税：以货物的价格为计税标准，通常由税务机关按照商品总价的一定百分比征收，如墨西哥对非必需的高能量密度食品（每100克不低于275卡路里）征收8%的从价税。

从量计税总体比从价计税更能有效针对外部影响健康的负面因素。这是因为影响健康的因素与不健康产品（如糖、烟草、酒精）的数量联系更密切从量计税还减少了生产者通过调整价格吸引消费者和刺激不健康产品消费的可能性。而从价计税则可能会鼓励消费者转向成本较低的同类产品，而不减少不健康产品的消费量（“低价交易”）。此外，从价计税也不利于生产主体进行成本昂贵的产品创新。

4.2 健康税征收模式

2. 从量定额 V.S. 从价定率计税

尽管从量计税可能会减少低收入者的不健康消费行为，但由于其税率可能较低，在促使高收入群体改变不健康消费行为上效率较低。一般而言，收入群体可能更倾向于购买高价值产品，采取从价计税将增加高收入群体的税收负担，并一定程度上改变其不健康的消费行为。然而具体实践中，确切的税负影响仍取决于消费者的消费模式。与高收入群体相比，低收入群体能有更多不健康的消费行为，他们所支付的健康税占其收入比重可能更高即使从价计税可以使高收入群体支付更多的健康税税款，但其健康税占其收入比重可能仍低于低收入群体。在产品价格差异较大的情况下，从量计征对于高价值产品的影响并不明显，无法通过调节产品价格来影响消费者（尤其是高收入群体）对于高价产品的需求。且由于从量计税是对消费产品的数量而不是价格征税，从高值产品中取得的税收收入也会比从价计税少。因此，为了减少不健康消费者，确保税源稳定，对高价值产品采取从量计税和从价计税相结合的复合征方式征税，更有利于兼顾效率、公平和税收。

4.3 健康税征收范围

健康税的征收对象一般是具有负面公共健康影响的产品或服务（行为）例如烟草产品、酒类产品 and 含糖饮料等。因不同国家健康税的功能定位不同其具体征收范围也存在较大的差异，但大致可以分为五大类：一是烟草产品；二是酒类产品；三是含糖饮料；四是特定服务（行为）；五是其他产品。

1. 烟草产品。烟草产品包括卷烟、雪茄、电子烟等。世界上多数国家都对烟草产品征收健康税。从筹集财政收入上看，烟草消费面广且量大，需求价格弹性小，税源比较稳定，且烟草厂家数量较少，易于监控管理，因此是政府取得财政收入比较理想的征税对象。从引导减少和抑制烟草消费上看，烟草消费有害人体健康已形成社会共识。课税是否有利于控烟的争议并不妨碍对烟草产品征收重税，对烟草产品征税目前并不存在阻力这在很大程度上可以解释为什么烟草消费税征收那么普遍，而且税负可以很高，如墨西哥卷烟的从价税率高达160%。基于同样的原因，2008年国际金融危机以来，许多国家财政出现困难，提高烟草消费税税率成为许多国家增加财政收入的⁷⁹政策选择。

4.3 健康税征收范围

2. 酒类产品。各国对酒类产品分类方式差异较大，通常酒类产品包括白酒、葡萄酒啤酒和其他酒精饮料，有的国家也对非酒精饮料征收健康税。酒类产品与烟草产品具有类似的“适合”征税的品质，因此对酒类产品征收消费税很普遍，税负也比较高。酒类产品健康税的一个重要特点是多数国家按酒精度征税，酒精度越高，税负越重。这与抑制酒类产品过度消费的目的相一致。从各国实践看，针对酒类产品健康税多为消费税，大多数国家实行从量定额征税，只有少数国家实行从价定率征税，如墨西哥。

3. 含糖饮料税 (Sweetened Beverages Tax)，对含糖的甜味饮料征收的一种健康税。含糖饮料税经常简称为“糖税”(sugar tax)，其税率依据含糖量实行差别计征。对含糖饮料征税的主要目的就是试图通过增（征）税来抑制含糖食品的过量消费。世界卫生组织于2016年10月1日发布《饮食与非传染性疾病预防的财政政策》报告，认为越来越多的证据和理由表明，对含糖饮料征税可以成比例地降低糖的消费，特别是如果可以使含糖饮料的零售价格提升20%以上，那么征税的效果将更为明显。

4.3 健康税征收范围

4. 特定服务（行为）和其他产品。不同国家依据不同的国情和经济社会发展水平，选择对某些特定的服务（行为）征收健康税，比较常见的征税项目有娱乐服务、广告服务、游戏和博或博彩等。例如，英国的赌博税，美国对投注征税，印度尼西亚的广告税娱乐税，菲律宾的赛马税，南非的游戏税，韩国对赛马场、老虎机经营场所赌场、酒吧等征收健康税。一些国家受历史传统因素或者其他因素影响还会对其他产品征收健康税。例如，挪威对扑克牌征税，美国对疫苗、娱乐设备征税，马来西亚对橡胶、合成橡胶、人造橡胶及其制品征税。此外，还有牙利和墨西哥开征的垃圾食品税。

5. 近年变化。各国都普遍将烟草、酒精、含糖饮料等有害健康的产品纳入征收范围。健康税体现环保目的的“绿化”特征日益明显，不仅现在将更多的污染产品和污染行为纳入健康税的征收范围，而且在传统的能源产品、机动交通工具的税率设计上也更重视健康、环保因素。

4.4 健康税税率

1. 健康税的税率形式：比例税率、定额税率、超额累进税率、超率累进税率等多种形式，在进口关税税率方面还存在最惠国税率、协定税率、特惠税率和普通税率、关税配额税率等。不同于增值税对所有货物和劳务采用单一或少数几个税率的形式、健康税征税对象的达多样性和多样性决定了税率的复杂性。健康税税率多样化才能保证政府利用健康税调节多重目标的实现。
2. 健康税税率设计：
 - (1) 健康产品的普遍征税，使健康税的征税范围足以覆盖影响公共健康的产品和服务；
 - (2) 发挥“寓禁于征”的作用，通过征收高额税收将消费影响公共健康产品的危害降至最低。
 - (3) 增加财政收入，实现税收收入最大化。
 - (4) 保障消费稳定，确定合理的税负以维持消费者长期消费能力。

4.4 健康税税率

3. 烟草产品健康税税率

烟草产品健康税主要是消费税。世界银行建议，烟草产品消费税税率，参照高收入国家的税收水平，将低收入和中等收入国家的烟草税总额设定为零售价格的 $\frac{2}{3}$ 至 $\frac{4}{5}$ 。世界卫生组织建议烟草消费税应至少占零售价格的70%，这要求几乎所有国家都大幅增税。世界卫生组织《烟草控制框架公约》第6条实施准则建议采用简单的税收结构，强调统一的具体税种或基于具体税种的混合制度，并根据通货膨胀率和收入增长率进行定期调整。

与其他应税品目相比，烟草健康税还有一个很重要的特点，即许多国家对烟草采取复合计征的方式，即采取“从量定额+从价定率”的方式征税。

4.4 健康税税率

3. 烟草产品健康税税率—欧洲国家烟草健康税税率

大部分欧洲国家对卷烟、雪茄以及烟丝采用从价、从量复合计征方式且不同国家烟草产品消费税税率差异较大。其他烟草产品消费税的计税方式略有不同，可以选择特定征收部分，或者从价征收部分，或是选择二者中的较高者。

欧洲国家烟草健康税税率

国家	卷烟		雪茄		烟丝	
	美元/ 1000 支	税率（%）	美元/ 1000 支	税率（%）	美元/ 千克	税率（%）
德国	128	19.84	16.47	1.47	58.41	16
法国	74.82	55.00	57.29	36.3	98.24	49.1
奥地利	80	34.5	0.00	13.00	0.00	56.00
比利时	95.85	40.04	0.00	10.00	74.48	31.50
捷克	86.72	30.0	101.01	—	131.92	—
丹麦	307.69	1.00	188.41	10.00	246.57	0.00
爱沙尼亚	107.41	30.0	177.65	10.0	119.88	0.00
芬兰	97.88	52.00	76.71	34.0	70	52.00
希腊	97.06	26.0	0.00	35.00	200	0.00
匈牙利	85.77	23.0	14.51	14.00	77.85	0.0

注：上述国家中，奥地利对雪茄采用复合计征，即税率为 13%（税基为零售价），单位税额为至少 100 欧元/1000 支。自 2022 年 4 月 1 日起，其卷烟消费税价格改为零售价的 33%，每 1000 支 73 欧元（此前为零售价的 34.5%和每 1000 支 68 欧元）。

产品类别	最低税率标准
细切烟草	加权平均零售价格的50%，或者60欧元/千克
雪茄和小雪茄	零售价格的59%，或者12欧元/千克
其他类型的烟草	零售价格的20%，或者22欧元/千克

4.4 健康税税率

3. 烟草产品健康税税率—美洲和亚洲国家烟草健康税税率

加拿大：自2022年1月1日起，雪茄的消费税为每1000支雪茄31.66加元，另征额外的消费税，每支雪茄0.11加元，另征88%的售价或完税价值（视情况而定，以其中较高者为准）。烟草税率的自动通货膨胀调整于每年4月1日进行。每个省和地区还对所有烟草产品征收不同税率的烟草税。

美国：各州烟草税税率差异大。联邦和州烟草税的加权平均数为132.00美元/1000支。

美洲国家烟草健康税税率比较

国家	卷烟		雪茄		烟丝	
	美元/ 1000 支	税率（%）	美元/ 1000 支	税率（%）	美元/ 千克	税率（%）
加拿大	116.36	0	-	-	145.45	0
美国	132	-	-	-	-	-
智利	73.55	30.00	0.0	52.60	0.0	59.70
哥伦比亚	37.4	10.0	37.4	10.0	59.67	10.0
哥斯达黎加	38.76	22	-	-	-	-

亚洲国家烟草健康税税率比较

国家	卷烟		雪茄		烟丝	
	美元/ 1000 支	税率（%）	美元/ 1000 支	税率（%）	美元/ 千克	税率（%）
以色列	126.35	270.0×批发价	0.00	90.0×批发价	180.51	270.0× 批发价
日本	138.9	0.00	138.9	0.00	138.9	0.00
韩国	127.38	64.76	294800 韩元/千克	0.00	91.2	0.00

4.4 健康税税率

3. 烟草产品健康税税率—美洲和亚洲国家烟草健康税税率

以色列：雪茄的消费税不低于每千克74.02以色列谢克尔，烟丝的消费税不低于每千克1116.91，以色列谢克尔。

日本，税收由国家部分、县部分和市部分组成。

韩国，雪茄的消费税为 294800韩元/1 000克，自 2015年起对烟草征收国税（个人消费税）。

美洲国家烟草健康税税率比较

国家	卷烟		雪茄		烟丝	
	美元/ 1000 支	税率（%）	美元/ 1000 支	税率（%）	美元/ 千克	税率（%）
加拿大	116. 36	0	-	-	145. 45	0
美国	132	-	-	-	-	-
智利	73. 55	30. 00	0. 0	52. 60	0. 0	59. 70
哥伦比亚	37. 4	10. 0	37. 4	10. 0	59. 67	10. 0
哥斯达黎加	38. 76	22	-	-	-	-

亚洲国家烟草健康税税率比较

国家	卷烟		雪茄		烟丝	
	美元/ 1000 支	税率（%）	美元/ 1000 支	税率（%）	美元/ 千克	税率（%）
以色列	126. 35	270. 0×批发价	0. 00	90. 0×批发价	180. 51	270. 0× 批发价
日本	138. 9	0. 00	138. 9	0. 00	138. 9	0. 00
韩国	127. 38	64. 76	294800 韩元/千克	0. 00	91. 2	0. 00

4.4 健康税税率

4. 酒类产品健康税税率

酒类产品健康税，主要以酒类产品特别消费税形式存在。因其产品品多，酒精度含量不同，征收税率不同，主要存在从量定额计征、从价定率征两种征收模式。

(1) 欧洲国家酒类消费税税率欧洲国家不同的酒类产品，税率设计有所差异。啤酒是大众化消费的产品，单位价值和税率都比较低，一般采取从量定额税率，部分国家对小型独立酿酒厂还按照生产能力，分段设定了不同的优惠定额税率（如法国啤酒的消费税税率为每100升9.06美元，对于年产量不超2000万升的小型独立酿厂消费税税率减按每100升4.53美元。部分国家对酒精度低于0.5%的啤酒，免征消费税。白酒（也称“未改性乙醇”）和葡萄酒的酒精度数比较高，一般也采取从量定额税率，在税率设计上更加注重酒精度的高低。此外对葡萄酒的税率设计除考虑酒精度外，部分国家还考虑是否含二氧化碳气体。此外欧盟成员国将酒类产品纳入欧盟协调机制，规定了最低税率标准。

4.4 健康税税率

4. 酒类产品健康税税率

(2) 美国。联邦酒税在生产环节对生产商征收，联邦和州对酒精度数达到16%葡萄酒的消费税加权平均税率为每加仑1.438美元（每100升38美元），起泡酒为每加仑3.975美元。联邦的消费税税率按照生产商产量超额累进设定。美国联邦和州对白酒的加权平均消费税率为每加仑34.254美元（每100升905美元）。其他发酵酒精饮料的联邦消费税因种类而异。

(3) 哥伦比亚。采取复合税率。进口和国产的葡萄酒和开胃酒，以及其他酒精饮料的消费税，税率均由两个部分组成：一部分为不含税零售价的从价比例税率；另一部分为每瓶750毫升的酒按酒精度数从量定额税率。但不同的酒税率各不相同。葡萄酒和开胃酒消费税的从价比例税率为不含税零售价的20%，从量定额税率为每瓶750毫升的酒每度酒精为178哥伦比亚比索（2022年价值），相当于每升每度酒精消费税为237.33哥伦比亚比索即每100升酒精度数为100%的酒精消费税为2373333哥伦比亚比索。酒精饮料消费税的从价比例税率为不含税零售价的25%，从量定额税率为每瓶750毫升的每度酒精为262哥伦比亚比索（2022年价值）。

4.4 健康税税率

4. 酒类产品健康税税率

(4) 韩国。韩国对精制葡萄酒、起泡葡萄酒和酒精饮料都采取从价方式征收消费并且不按照酒精度数划分不同的税率。净制葡萄酒、气泡葡萄酒的税率统一为制造商价格（或进口价格）的30%，同时按照消费税额的10%征收教育税；酒精饮料，包括威士忌、白兰地、普通蒸馏酒、白酒、稀释烧酒、蒸馏烧酒的税率统一为出厂价格（或进口价格）的72%，同时按照消费税额的30%减收教育税。

(5) 日本。对A级、B级烧酒或清酒征收消费税，还按其年度产量规模给予一定税收优惠。其中，A级、B级烧酒或清酒每年按以下税率缴纳；①上一年度A级、B级烧酒，以及清酒产量不足1万升的，按正常税率的80%计算；②上一年度A级、B级烧酒，以及清酒产量在1万升以上未满13万升的，按正常税率的 90%计算（暂行办法）。

4.4 健康税税率

5.含糖饮料消费税税率

(1) 对含糖饮料消费税采用从价计征方式的，税率分两种方式设定。①按照饮料价格采用统一的比例税率，比如高的有百慕大的税率达到75%，低的有巴巴多斯和多米尼加，税率为10%。另一种是按照饮料价格根据饮料中的含糖比例采用差别比例税率，比如秘鲁、智利等国家（地区）。

(2) 对含糖饮料消费税采用从量计征方式的，税率又分两种方式设定。①是按照饮料容积（单位：升、盎司等）采用统一税率（税额），如法国、菲律宾等国家（地区），税额从0.02美元/升~0.47美元/升各有不同。②按照饮料含糖量的不同采用差别税率（税额），包括英国、爱尔兰、爱沙尼亚等国家（地区）。如爱尔兰规定：对于含糖量5克/百毫升~8克/百毫升的饮料，税额为0.20美元/升；对于含糖量大于或等于8克/百毫升的饮料，税额为0.30美元/升。

(3) 对含糖饮料消费税采用复合计征方式，如厄瓜多尔等国家（地区）。

4.4 健康税税率

5.含糖饮料消费税税率

虽然各国都将含糖饮料作为征税对象，但在征税范围的选择上有所差异，大致可分为窄口径、中口径和宽口径三种类型。

窄口径：仅对含糖饮料（包括部分或全部含糖饮料）征税，采用这一征税范围的有英国、马来西亚、智利等国家。这一征税范围对于消费者而言替代品选择范围广泛，如饮用水和其他无糖饮料等。

中口径：除对含糖饮料征税外，还对添加有人工甜味剂的饮料征税。人工甜味剂是指阿斯巴甜、三氯蔗糖或糖精等无营养的甜味剂，添加人工甜味剂的饮料通常被认为是含糖饮料的直接替代品。采用这一征税范围的国家包括法国、印度、厄瓜多尔等国家，将人工甜味饮料纳入征税范围的好处是避免人们将消费人工甜味饮料作为避税的手段。

宽口径：对全部含糖饮料、人工甜味剂饮料和其他饮料征税，即对所有非酒精饮料征税。采用这一征税范围的只有芬兰、萨摩亚、泰国等少数国家。

4.5 健康税征税环节

从各国实践看，健康税的征收环节与应税项目有关，主要可以分为以下三种类型：

- 1. 进口应税产品：**进口环节征收应税消费品在进口环节征税、出口环节退税是国际惯例，应税产品按零税率进入国际市场统一按消费地国的税制征税，有利于不同产地的产品在国际市场公平竞争。因此，几乎所有国家和地区都在进口环节由进口商或其他进口者缴纳消费税，有保税区等保税机制的，在进入保税区时可以暂不征税但在离开保税区进入国内市场时需要补征。
- 2. 销售国内应税产品：**生产环节与批发零售环节征收销售国内生产的健康税应税产品，从收集到的资料来看，多数国家在生产环节对生产商征收，只有少数国家对部分应税品目在批发或零售环节征收。
 - (1) 在生产环节征收多数情况下，健康税都在生产环节征收。**即使同样是在生产环节征收发展中国家与以欧盟为代表的发达国家也存在一定的区别。发展中国家明确规定销售国内生产的应税产品，由生产商缴纳健康税，而发达国家虽然也主要在生产环节对生产商征收健康税，但其特别强调是在应税消费品第一次投放消费市场时征税。换言之，对于符合规定条件的，生产商运出或销售应税消费品可以暂停征收健康税，而将纳税义务由下一环节的税收监管仓库（Iware bousekeeper）业主、批发商或代理商缴纳。

4.5 健康税征税环节

2. 销售国内应税产品：生产环节与批发零售环节征收销售国内生产的健康税应税产品，从收集到的资料来看，多数国家在生产环节对生产商征收，只有少数国家对部分应税品目在批发或零售环节征收。

(2) 在批发、零售环节征收部分应税产品在批发、零售环节对经销商征收。例如，在印度，健康消费税在批发或零售环节征收。在日本，地方烟税在批发环节征收。在法国对塑料袋征收的污染税，在超市等零售场所征收。在韩国，作为市县级税的烟草消费税，是对在其境内销售的烟草产品实行定额征收。

(3) 在生产环节和批发零售环节复合征收。多数国家对健康税实行单环节征税，且大多采取从量或从价两者中的一种计税方式征收。但在卷烟税征收中，欧盟成员国都明确规定在从量征税的基础上，还按零售价的一定百分比征税。如英国2021年对卷烟按千支262.9英镑从量征收的同时，按零售价的16.5%从价征税。2023年3月15日对卷按千支294.72英镑从量征收的同时，外加零售价的16.5%从价征税这里的零售价通常是由进口商或生产商建议的卷烟零售价格，如果没有提供零价，则按市场通行的最高零售价计征。

4.5 健康税征税环节

3. 提供应税服务：服务提供环节征收由于服务的提供过程就是服务的消费过程，因此，应税服务的健康税是在服务提供环节征收的，但在具体操作上，分两种情况：一是对服务提供者征税；二是对服务的消费者征税。

(1) 对服务提供者征税。多数国家规定由提供者缴纳各种健康税性质的服务税，计征依据以服务毛收入为主，有的服务项目允许有一定的支出扣除，如赌博税一般允许扣除支付给赢方的部分金额。韩国对部分娱乐场所取得的门票等收入征收，如赛马协会、国家体育促进会、地方汽车比赛团体和斗牛组织等娱乐性团体组织赛事，税率为10%。另外，对年营业额超过500亿韩元的赌场服务提供者（经营者）征收超过500亿韩元金额部分2%的个人消费税。对年营业额超过1000亿韩元的赌场服务提供者（经营者）征收10亿韩元外加超过1000亿韩元金额部分4%的个人消费税。

(2) 对服务消费者征税，由经营者代收代缴，上面提及的韩国对赛马场等第类场所征收的个人消费税属于此种情况。

4.6 健康税政策的主要变化

根据对国际财税文献局（IBFD）税收动态信息库等网站的国际税收动态信息和相关国家政府部门网站的税收信息的不完全跟踪检索，近年来世界健康税的主要变化体现在以下几个方面。

1. 健康税征收范围的调整。各国健康税的征收范围一直在动态调整中，既有征收范围的扩大（增加应税项目），也有征收范围的缩小（减少应税项目）。对于采取独立设置税种征收健康税的国家和地区来说，应税项目的增减就体现为具体税种的开征与停征。因此，这里把健康税的开征与停征也作为健康税征收范围调整的一种方式（实行健康税作为独立税种征收模式的，新开征健康税可以视作征收范围从无到有；反之，停征健康税视为征收范围从有到无）。至于对健康税的同时免征，则法理上属于税收优惠范畴，而非征收范围的变化。稳定，因此每年的总变化并不大。

4.6 健康税政策的主要变化

根据对国际财税文献局（IBFD）税收动态信息库等网站的国际税收动态信息和相关国家政府部门网站的税收信息的不完全跟踪检索，近年来世界健康税的主要变化体现在以下几个方面。

2.健康税税率的调整。从世界各国健康税税制来看，其税率在一段时间内会有一定幅度的调整有些出于提高公共健康水平或者增加财政收入考虑适当提高税率；有些出于稳定市场消费或者减轻企业发展负担考虑适当降低税率。

如匈牙利、爱尔兰、保加利亚、根西岛、芬兰、葡萄牙、乌克兰等欧洲国家、马德自治区、赞比亚、喀麦隆、南非、哥斯达黎加、巴拿马、美国、阿塞拜疆、印度尼西亚等国普遍提高了健康税。

3. 健康税优惠的调整。从各国税制来看，健康税的优惠较少，近年来仅对特定条件下的制造业给予一定的税收优惠，并随时进行调整。比如，波多黎各暂时免除预制食品的销售和使用税。波多黎各财政部于2022年9月19日发布第22-07号行政决定，对预制食品、碳酸饮料烘焙产品和糖果实施临时销售和使用税（SUT）豁免。

4.健康税其他变化。

4.6 健康税政策的主要变化

4.健康税其他变化。（1）应对新冠疫情大流行出台税收优惠政策。泰国内阁批准延长对新冠感染检测包和进口医疗用品的征税措施。对公司实体购买供员工使用的新冠感染检测试剂盒的费用额外扣除50%（延长至2022年12月31日），用于治疗、诊断和预防新冠感染的进口医疗用品的增值税豁免（延长至2023年12月31日）。（2）联合国税务委员会召开第25届会议，讨论了关于转让定价、税收协定问题、环境税收、财富税、健康税、间接税、税收透明度和税收当局数字化等相关最新工作进展，并继续实施其2021—2025年工作计划：应对气候变化和环境退化的税收政策，制定危害人类健康的税收政策，减少有害的税收优惠和补贴，提高再分配和社会保护的支出政策等。

4.7 健康税发展趋势

1. **健康税税收制度持续建立和完善。**健康税不是一个确定的税种，是一系列以促进健康为主要目标的相关税种的统称。在税种上，主要以特定消费品的消费税为主。各国围绕对健康产生影响的特定对象，如烟草产品、酒类产品、含糖饮料等，构建各具特色的健康税体系。在税制设计上，各国充分考虑消费品中影响健康的成分含量，如2023年英国宣布改革，将酒精消费税的征收依据由成品体积征收改为根据酒精浓度征收，以协调和优化酒精消费税的结构。在征税对象上，各国逐渐从传统的烟草产品、酒，向含糖饮料、酒精饮料、电子烟、垃圾食品，以及盐、糖火柴、果汁或巧克力等方面转变。
2. **健康税设计呈现明显的地域性特征。**和增值税不同，各国健康税税收制度的设立有着明显的地域性差异，OECD成员国及其他国家的酒精饮料、烟草产品和燃料在税基、计算方法和税率方面存在较大差异，这反映了不同地域的文化和历史惯例。如在卷烟的征税问题上，从增值税和消费税总税负来看，几乎所有OECD成员国的卷烟都超过消费价格的60%。部分国家还通过对过度消费影响健康的其他商品（如高糖、高盐和高脂肪的食物）或对用于生产这些不健康消费品的投入征税来扩大税基以帮助恢复公共财政或为医疗保健系统提供资金。如印度在某些州增加了酒精税，在特定情况下收取“新冠税”；西班牙将含糖饮料的增值税率从10%的低税率提高到21%的标准税率（婴儿奶粉和特殊膳食饮料除外）以防治儿童肥胖和相关疾病⁹⁸。

4.7 健康税发展趋势

3. 健康税通过影响消费习惯实现税制目标。 税收天然具有累进再分配的作用。健康税以促进健康为主要目标，一方面通过税的征收（或优惠），来提高（或降低）征收对象的成本，实现对价格的调节，并以此影响消费；另一方面，各国也将健康税税收收入投入到社会保健福利中，用来推动全民健康水平的提高。一些国家长期以来还将健康税税收收入的一部分专门用于具体的卫生规划或一般政府卫生支出，如墨西哥和印度尼西亚。还有一些国家对某些可能有害健康的产品征收相关的费用并将这些收入再投入新冠疫情防控相关的商品和服务中。

4. 健康税有力推动可持续发展的税收改革。 健康税的普遍开征被视为具有卫生、环境和经济红利属性的“第三代税收改革”，是迄今为止在世界卫生大会（WorldHealthAssembly, WHA）决议或联合国高级别政治宣言等国际规范性法律中批准的唯一财政手段。相比于其他的税种，健康税易于管理，更适合税收能力和公共财政管理能力较低的国家。健康税在概念上和政治上能够更有效地将收入与支出联系起来，从而加强了隐性的社会契约。



06

企业所得税比较

6.1 公司所得税概述

1. 公司所得税税制类型及发展趋势

从国际实践看，按照对公司所得税与个人所得税税基重合部分征税制度的差异（尤其是对企业支付股息存在双重课税问题的处理方式），公司所得税制主要可以分为四类，即古典制、归集抵免制、双税率制、股息扣除制。

(1) 古典制。古典制是指对分配利润分别征收公司所得税和个人所得税，即利润在企业层面缴纳公司所得税，如果利润作为股息分配，个人股东需要缴纳个人所得税。古典制的优点主要在于：一是税收收入没有减少；二是对居民和非居民企业的股息税收处理一致，不会导致跨国经济行为扭曲；三是管理操作更便易行。其缺点主要在于：一是双重征税减弱股东投资积极性，影响企业投资效率，进而影响经济发展；二是可能导致公司与非公司经营方式、分利留利、债务融资与股权融资的扭曲。

6.1 公司所得税概述

具体而言，由于分配利润要被征两次税而对于独立经营企业或合伙企业只需独立经营者或合伙人缴纳个人所得税从而**有利于非公司组织的发展，不利于公司组织的发展**：由于企业保利润只缴纳一次税，而分配利润缴纳两次税，从而**有利于扩大保留利润的规模**不利于扩大分配利润的规模；由于利息可以作为费用扣除，而股息不能，而**有利于企业的债务融资**，不利于股权融资。但通常情况下，很多国家并不是采用严格的古典制，而是采用改进了的古典制。**改进了的古典制，一般对股息红利给予减税或免税**，比如，考虑分配利润已在企业层面缴纳了公司所得税，所以股息所得在股东层面纳税时适用的税率可以比利息所得的税率低一些，这在一定程度上也能起到减缓经济性重复征税的作用。

从实践看，**大多数国家采用古典制**。美国是采用古典制的典型国家，2003年开始对符合条件的股息和长期资本利得适用低税率，实行**改进了的古典制**，为0、15%和20%三档累进税率。这在一定程度上减轻了双重征税，有助于减少税收对投资决策的影响，刺激投资和提高股票市场价值，从而促进经济增长。

6.1 公司所得税概述

2. 归集抵免制。归集抵免制是在股东层面消除个人股息所得重复征税的税制类型，具体指在企业层面正常对企业利润缴纳公司所得税，股息分配给股东后，股东在缴纳个人所得税时，可以将分配股息对应的公司所得税全部或部分从待缴税款中抵免。归集抵免制的**优点**主要在于：**一**是有效消除经济性双重征税，调动投资者的投资积极性，促进投资和经济发展；**二**是具有普惠性，所有投资者，无论大股东还是小股东都能从中受益。其**缺点**主要在于：**一**是由于实施股金抵免制的国家一般只对居民企业股东的股息给予抵免，对于非居民企业股东的股息不予抵免，从而对跨国经济行为带来巨大的扭曲；**二**是由于该制度具有普惠性，所有股东都能受益，但大股东受益更多，因而不利于调节收入分配；**三**是管理操作较为复杂，需要建立股东取得利润及可抵免税额账户对企业、股东及税务部门都增加了不少工作量，税收遵从成本和征管成本相对较高。

6.1 公司所得税概述

从实践看，采用归集抵免制的国家主要有加拿大、澳大利亚、新西兰、智利等。加拿大采用改进的归集抵免制，对支付给个人的国内股息给予股息抵免，以缓解双重征税。计算股息抵免额时，需要先计算股息分配前对应的利润，计算时不是按照实际适用的公司所得税税率计算，而是按照理论设定的两个税率（分别对应小企业税率和一般企业税率）计算。澳大利亚自1987年7月1日起实行归集抵免制，分配股息对应的公司所得税税款，可完全用于抵免居民股东应缴纳的个人所得税。归集抵免制只适用于居民企业的股息，非居民企业股息不适用。新西兰自1988年4月开始采用归集抵免制，属于完全的归集抵免制。企业根据已缴纳的公司所得税确定分配股息红利的归集抵免额，之后个人股东在缴纳个人所得税时用归集抵免额抵减个人所得税税额。

6.1 公司所得税概述

3.股息扣除制。股息扣除制是在企业层面消除重复征税的一种制度安排。股息扣除制指，在投资者层面，股东就分配的股息正常缴纳个人所得税；在企业层面，计征公司所得税时，把分配的股息（视同费用支出）从应纳税所得额中全部或部分扣除，即对保留利润课税，而对分配利润免税或减税的制度。股息扣除制的优点是，能够有效消除或减轻重复征税，当股息扣除比例达到100%时，能够完全消除重复征税。其缺点在于：一是可能会促使企业倾向于降低保留利润；二是这种方式要求在计算公司所得税前就必须先确定股息分配的具体数据，这不符合企业的一般做法，将导致操作困难。

据了解，目前世界主要国家中，没有实施股息扣除制的国家。

6.1 公司所得税概述

4.双税率制。双税率制又称分税率制，也是在企业层面消除重复征税的一种制度安排指对企业已分配利润和保留利润按不同税率课征的制度，通常对企业保留的利润适用更高的税率，而对分配的利润适用较低的税率。双税率制的优点是能在一定程度上消除或减轻双重征税。但其缺点是：如果对分配利润和保利润征收的税率差距过大，会使公司所得税变成未分配利润税，对企业是否进行利润分配的抉择可能产生税收优惠制度上的扭曲作用；若分配利润和留利润征收的税率差距过小，则无法有效消除重复征税问题。

据了解，在德国放弃双税率制改为古典制后，世界主要国家中已没有实施双税率制的国家。

6.1 公司所得税概述

2. 古典制与归集抵免制优缺点比较。

一是从消除或减轻经济性双重征税、促进投资和经济增长看，严格的古典制双重征收公司所得税和个人所得税，存在重复征税；改进了的古典制对股息红利给予一定的减税或免税，能减轻或消除重复征税。归集抵免制能够部分或全部消除经济性重复征税，有利于调动投资者积极性，鼓励投资。

二是从税收中性看，古典制和归集抵免制都会产生一定的经济扭曲。古典制主要对公司与非公司经营方式、分利与留利、债务融资与股权融资带来扭曲；归集抵免制主要对居民企业股东适用，对非居民企业股东不适用，因此对跨国经济行为带来扭曲。

6.1 公司所得税概述

2. 古典制与归集抵免制优缺点比较。

三是从调节收入分配看，**古典制**对股息红利双重征税，特别是严格的古典制，**税负相对较重**，而取得股息红利的群体一般为富人，因此**调节收入分配的作用更为明显**；**归集抵免制**虽然是普惠性的，也能减轻小股东的税负。但**富人获益更多**，特别是完全的归集抵免制，被视为富有投资者与大股东的“政策蛋糕”，因此**调节收入分配的作用相对弱于古典制**。

四是从税收收入看，严格的古典制不减少税收收入，改进的古典制一定程度上减少税收收入；归集抵免制因消除或减轻双重征税，会减少税收收入。

五是从行政效率看，**古典制简便易行**；**归集抵免制计算相对比较复杂**需要建立股东取得利润及可抵免税额账户，税收遵从成本和征管成本都相对较高。

6.2 公司所得税纳税人

1. 纳税人判定

公司所得税的纳税人是由一国行使的税收管辖权决定的。通常，各国公司所得税纳税人分为居民公司和非居民公司。在属人原则下，居民公司负有无限纳税义务，即应就其全球所得缴纳公司所得税；非居民公司承担有限纳税义务，仅就其来源于境内的所得缴纳公司所得税。在公司居民身份的确认上，各国采用的主要标准有以下五类：①登记注册地标准；②实际管理控制中心标准；③主要经营地所在标准；④主要机构或总机构所在地标准；⑤控股权标准。

6.2 公司所得税纳税人

1. 纳税人判定

世界各国对居民公司的判定原则基本上没有大的差异，仅是具体标准的不同。大部分国家都是以**登记注册地或实际管理控制中心**作为判定公司居民身份的主要标准，有的国家是两者择其一，但更多的国家是数者兼用。

例如美国、法国、瑞典等国家仅采用登记注册地标准；英国、德国、加拿大、印度等国家是两者兼用。各国对于“实际管理控制中心”的认定依据略有差异。

作为判例法国家，英国在判定管理和控制中心时需要参照法院的判例，综合考量法律文书规定、实际管理和控制执行机构、董事会召开地点等。

加拿大税法规定，决定企业管理、控制中心所在地的因素包括：董事居住和会议所所在地、股东居住和会议场所所在地、经理居住地和会议场所所在地，组织执行其主要业务及营运并保存其账册记录所在地。

6.2 公司所得税纳税人

1. 纳税人判定

澳大利亚的判定标准是注册设立地、实际控制管理机构在澳大利亚或者其拥有控股权的股东是澳大利亚居民。印度规定，管理和控制机构在印度，即如果为企业商业运营提供必不可少的实质性管理及商业决策的实际职能所在地在印度，企业就被视是印度的居民公司。除此之外，也有少数国家采用总机构标准，例如，日本规定，总机构设在日本的公司为居民公司，判定时并不需要考虑股东级别中央管理机构等因素。

由于公司所得税居民身份的判定主要是由各国国内税法确定，当纳税人发生跨境经营活动时，判定标准的差异可能导致一项所得被双重征税的问题也可能导致一项所得不被任何一方国家征税，即双重或者多重不征税，进而产生税基侵蚀和利润转移（BEPS）问题。对于前者，《OECD税收协定范本》（2017年版）明确规定，对因法人居民身份确定规则存在不同，而导致公司出现双重居民身份时，缔约国双方应当考虑实际管理机构所在地、注册地等其他相关因素，协商确定其居民身份；但对于后者，很难通过一个简单易行的标准来协调，因此就需要各国通过BEPS行动计划共同应对。

6.6 美国公司可替代性最低税

1. 政策概要

2017，全球无形资产低税所得（**Global Intangible Low-Taxed Income, GILTI**）制度。全球低税无形收入被定义为受控海外子公司净收入与其常规性有形（资产）净收入之间的差额。常规性有形净收入又被定义为受控海外子公司所拥有的有形资产的10%。换言之，美国立法者主观假定，受控海外子公司的有形资本回报率应该为10%。如果一家公司的有形资产为100亿美元，该公司有形资产的回报率就应该是10亿美元。而超出10亿美元的收入部分就被认为是该公司无形资产的贡献，政府就会对这部分收入征税。为了避免重复纳税，政府要为受控海外子公司提供税收抵免（Tax Credit）。抵免额为公司向东道国纳税额的80%。

2021，OECD发布了《关于应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案的声明》。其中支柱二中的全球反税基侵蚀规则（Global Anti-Base Erosion Rule, GloBE）拟通过建立全球最低税制度。

2022年，出台《通胀削减法案》。美国将对连续3年年均调整后账面收入超过10亿美元的公司，不包括S型公司、房地产投资信托基金、受监管的投资公司，征收15%的替代性最低税（**Corporate Alternative Minimum Tax, CAMT**）。符合条件的公司每年先按照常规的公司所得税和替代性最低税两套程序计算联邦所得税，然后按两者中较高的¹¹²计算结果缴纳当年的应纳税额。

6.6 美国公司可替代性最低税

2. 特点分析

(1) 替代性最低税本质是**确保缴纳一定税款的后备保障制度**。最低税制是一个能够有效确保纳税人缴纳一定税款的政策工具，在不同的政策背景下，用于解决不同的问题。例如：对于跨国公司、最低税能够制其将利润转移至低税辖区；对于国内公司，能够在对现行税制不进行综合性改革，特别是不取消税收优惠的情况下，通过有针对性的设计，确保所有公司支付一定税款。因此，无论是对于跨国公司还是国内公司，最低税都可作为公司税制度的后备保障制度，**确保公司不能通过申请税收优惠或税收筹划而减轻纳税义务**。

(2) **只针对大型公司**。此次推出的替代性最低税是针对财务报告收入超过10亿美元的美国公司，**或者全球财务报告收入超过10亿美元、在美国的收入超过1亿美元的外国子公司**，其门槛之高，只适用于大型公司。为确保公司能够缴纳一定数额的税款，美国过去也曾有过在公司所得税制度下实施替代性最低税制的实践。美国曾于1969年第一次引入公司替代性最低税，至2017年减税与就业法案中被废止，那时的公司替代性最低税制度适用于所有公司。相比之下，此次推出的替代性最低税**只针对大型公司**的政策意图非常明显。

6.6 美国公司可替代性最低税

2. 特点分析

(3) 以财务报告收入为税基剑指高盈利企业。一般而言，公司替代性最低税的税制要素的特点是，相比正常的公司所得税，**税基更宽，税率更低**。其中，税基方面，可以通过两种方式实现：一是在应纳税所得额基础上补加税收优惠；二是在财务报告收入基础上进行调整，如**允许税收折旧和亏损结转**等，使其一定程度上能够体现税收意义上收入的特点。美国之前的公司替代性最低税制度，从1969年引入到2017年废止，除1987—1989年短暂采用过部分以财务报告收入为税基外都是采用第一种方式实现的。而此次推出的公司替代性最低税选择的是第二种方式，这主要是针对企业财务报告显示高盈利但纳税额却很低的问题设计的。

(4) 与支柱二全球最低税规则设计具有部分相似性。美国的**公司替代性最低税**与OECD推动的**支柱二全球最低税**在一些核心税制要素的设计上具有相似性，比如：都是针对大型企业，都以财务报告收入为税基，税率均为15%。同时，美国的**公司替代性最低税**与**支柱二全球最低税**也有一定的差异，例如：美国的**公司替代性最低税**以全球收入计算有效税率，而**支柱二**按辖区分别计算；美国替代性最低税的适用企业是收入超过10亿美元¹¹⁴，**支柱二**的适用企业是收入超过7.5亿欧元。

6.6 美国公司可替代性最低税

3. 简要评析

(1) 美国出台替代性最低税具有一定的政治共识。2021年5月，拜登政府在《2022年绿皮书》中曾经提出，对企业的税前净利润超过20亿美元的大企业的全球财务报告利润征收15%的最低税。2021年11月3日，众议院规则委员会第117-8号文件对《重建更美好法案》提出修订意见，提出对收入超过10亿美元的公司征收类似的最低税。2021年8月公布的参议院议员伊丽莎白·沃伦提出对账面收入超过1亿的大公司征收7%的最低税。这表明，替代性最低税具有一定的政治共识基础。

(2) 提高税收收入和大企业税负。《华盛顿邮报》研究显示，美国财富500强企业中，有250家企业收入超过10亿美元，但有些计算后仍适用常规的公司所得税制度而无须适用替代性最低税。美国税收联合委员会在《通胀削减法案》中对折旧等财务报告调整内容作出改变前，估测每年将有150家企业需要缴纳公司替代性最低税，即美国财富500强企业的30%，其中一半的税收贡献来自制造业企业，11%来自信息类公司等公司。公司替代性最低税将为美国增加约2220亿美元的税收收入。

6.6 美国公司可替代性最低税

3. 简要评析

(3) 进一步完善了美国公司税制度。2017年，美国时任总统特朗普签署了《减税与就业法案》。法案中包含全球无形资产低税所得（**GILTI**）和税基侵蚀和反滥用税（**BEAT**）制度。全球无形资产低税所得制度是对美国公司的海外控股企业的无形资产收入征收的最低税。“无形”是指“有形”以外的部分，即超过“有形”资产回报率10%的利润。该政策提供了一定比例的免税额度：2018—2025年，免税比例为50%；2026年以后，免税比例为37.5%。也就是说，2018—2025年全球无形资产低税所得的实际有效税率是10.5%，2026年以后为13.125%。全球无形资产低税所得允许境外已纳税额的80%参与境外所得税收抵免，因此，在2018—2025年，税负超过13.125% $(10.5\% \div 80\% = 13.125\%)$ 的海外控股企业不受该政策影响；低于13.125%的企业需要补税。由此一来，有效税率在13.125%以下的避税地和低税地将在一定程度上失去对美国投资的吸引力。

6.6 美国公司可替代性最低税

3. 简要评析

(3) 进一步完善了美国公司税制度。税基侵蚀和反滥用税是通过对美国企业向境外关联方支付的“侵蚀税基”的特定款项（包括利息、特许权使用费、服务费等）征收的税，以防止公司通过对关联企业进行跨境支付从而侵蚀税基。该政策适用于近3年年均总收入达5亿美元，且向境外关联方支付的可税前扣除的费用占企业全部税前扣除额 3%以上的美国企业。税基侵蚀和反滥用税的税率阶段性提高，2018年税率为5%，2019—2025年税率为10%，2026年以后税率为12.5%。这两项政策分别通过对低税地企业的“倒逼”和对将无形资产转移到境外企业的“威吓”，促使美国企业将无形资产收益权留在美国境内，同时防范美国税基被侵蚀。此次美国在支柱二前途未卜的情况下，推出的公司替代性最低税，优先保护了本国的税基，是对公司所得税制度的又一次完善。

税基侵蚀税 = 10% × 修正应税收入 - 扣除研发之外的其他税收优惠之后的常规税负。

其中“修正应税收入” (Modified Taxable Income) 是指不包括任何导致税基减少的税收优惠（税收减免）的应税收入。

6.6 美国公司可替代性最低税

3. 简要评析

(4) 客观上能使美国一定程度上应对支柱二落地实施带来的挑战。由于美国的公司替代性最低税与支柱二都是针对大型企业没有缴纳规定水平税款而征收的税，基本作用机理有很大的相似性，税率也均为15%。此、公司替代性最低税也被外界视为2023财年“绿皮书”所提出的美国·合格国内最低补足税。在支柱二即将落地实施的背景下，美国的公司替代性最低税一定程度上能够发挥保护美国国内税基、避免美国国内税基被实施支柱二收入纳入规则和最低税支付规则辖区征收补足税的作用。当然，由于美国公司替代性最低税与支柱二全球最低税规则也存在诸多差异，在一些情况下，企业还可能会被其他辖区征收补足税。例如，美国替代性最低税适用企业的门槛为全球收入10亿美元，支柱二适用企业门槛为辖区内7.5亿欧元和其中收入门槛相差部分的企业，即低于10亿美元、高于7.5亿欧元的企业很可能将面临被征收补足税。

6.6 美国公司可替代性最低税

3. 简要评析

(5) 增加企业税收遵从负担。各种复杂的最低税规则盘根错节，将给企业增加大量遵从负担。安永会计师事务所撰文分析认为，如果美国不抓紧调整政策，美国公司将被困在国际和各类国内最低税所交织成的网中不得翻身，其中包括全球无形资产低税所得、税基侵蚀和反滥用税、新的公司替代性最低税，以及支柱二全球最低税中的部分规则。公司替代性最低税与支柱二之间的相互作用效果不明，为企业带来诸多不确定性。美国公司替代性最低税不是采用辖区汇总法，因而并不能阻止支柱二规则适用于美国公司的国内利润；同时，它也无法阻止其他国家将支柱二规则适用于美国公司的受控外国公司及其外国分支机构。

6.7 发展特点及趋势

1、国际研究最新观点

(1) 当前公司所得税改革国际合作有七大愿景。2022年5月，OECD秘书长马蒂亚斯·科曼向C7财长和央行行长提交《21世纪税收合作报告》，该报告重点关注如何进一步加强“双支柱”改革国际税收合作以及相关行动建议。该报告分为三部分，第一部分“公司所得税的现状”对当前公司所得税改革国际合作描述了七大愿景，值得关注。**愿景一：一站式服务**。尽管各管辖区之间有越来越多的通用规则，但大多数情况下，纳税人往往需要在许多管辖区以不同的格式报告相同的数据。然而，采取标准化的信息报告和单次申报模式，并将相关信息和文件一次归档，同时提供给所有相关税务机关，即一站式服务，能有效减轻纳税人的合规负担。**愿景二：启用数字通信**。税务部门之间可通过文件共享与网络虚拟会议进行信息交流，但纳税人还不能在国际环境中获得信息传输或通信渠道，这些渠道仅用于税务机关之间。因此，允许纳税人提交文件并与其开展互动的高效数字通信渠道的建立，意味着纳税信息申报、纳税合规流程的完成以及与纳税人的互动将变得更加高效和便捷。同时，这种数字化的基础设施也有助于“双支柱”解决方案的管理，利用该渠道开展视频会议时，也可根据需要酌情开放设施，准许纳税人¹²⁰与税务部门之间进行互动。

6.7 发展特点及趋势

1、国际研究最新观点

(1) 当前公司所得税改革国际合作有七大愿景。**愿景三：纳税人参与的中央项目管理。**当前，纳税人在税收征管过程中往往也扮演着被动角色，税务机关没有让其参与到税务部门之间的讨论中，有时仅在程序结束时才告知其案件结果。因此，在共同信息报告基础设施的支持下，对共同规则的管理应采取通用办法，即采纳该规则的各国税务机关均正确且一致地适用同一规则，同时应建立共同的项目管理职能，使得税务机关可以在明确界定和共同商定的目标和目的的基础上开展工作。在这个过程中，需要融入与纳税人的互动，让纳税人在税务部门的协作过程中发挥积极作用。

愿景四：共同且同步的风险评估。税务机关通常根据国内的时限和程序进行风险评估，这往往导致对同一交易的风险评估结论不一致，从而导致争议的发生。事实上，一个集团可能会在多个管辖区构成相同的风险，采用共同方法评估这些风险意味税务机关之间对于是否需要采取进一步行动以及是否可以将某项交易视为低风险有更一致的看法。建立共同且同步的风险评估可以通过共享评估方法和工具以及商定共同的时限标准来完善，以提高基于共同数据的风险评估结果的一致性、准确性和及时性。

6.7 发展特点及趋势

1、国际研究最新观点

(1) 当前公司所得税改革国际合作有七大愿景。**愿景五：协作调查和应对已识别风险。**税务机关历来都独立进行自己的风险审计，并作出自己的调整，大多在纳税人要求的情况下或在双边税收协定涵盖范围内才会协作解决，这导致成本高且耗时，同时容易引发争端。如若采取联合行动，如联合协作审计、风险应对措施标准化、开展审计和合规行动的时间规定统一，将能在结果和预期调整时间上为纳税人提供更大程度的确定性。**愿景六：早期且有约束力的解决机制。**现有的纳税争议解决机制是双边性质的，同时仲裁条款也不是为解决多边争议而设计的，因此目前多边案件往往以双边方式处理，这将导致过程冗长且无法形成完整的解决方案。建立具有强制性且有约束力的争议解决机制能确保争议在一定时间内得到解决，节省税收征管资源，还能避免纳税人承担双重征税的财务风险。**愿景七：无重复要求。**近年来在国际上、区域内和各国国内均增加了一些新的规则 and 标准，其中存在一些重叠的规则和义务，基本上是针对相同或相似的风险。这些重复的规则和措施将使国际税收结构复杂化，增加纳税人的合规负担，使税务机关工作效率降低。因此，各国在引入或采用新的规则和要求时，应¹³²进行评估。



07

个人所得税

7.2 个税应纳税所得额

1. 征税范围

个人所得从来源上看，通常分为受雇所得、经营所得、投资所得、资本利得等。受雇所得包括工资薪金、实物福利、养老金、董事费等；经营所得指个人从事生产经营而获得的所得，也包括提供专业服务的所得；投资所得包括股息、利息、特许权使用费、不动产所得；资本利得一般是转让个人持有的资产而形成的所得。

各个国家的收入分类不完全一致，上述收入的分类主要目的是精确地确定应税所得，以便根据不同的收入类型规定不同的费用扣除项目，尤其是那些特定所得所独有的扣除项目。另外，即使是实行综合所得税或综合分类所得税制的国家，对不同的所得进行分类，也有助于对不同所得按不同税率进行预扣预缴。

一般而言，受雇所得只会规定标准的扣除项目和限额的扣除项目，而经营所得和投资所得会允许据实扣除合理费用，有的还类似于公司所得税，允许跨年度扣除亏损或损失；资本利得会根据持有时间的长短而适用不同的税收政策，但有的国家规定相应的亏损也只能从资本利得项中弥补；资本利得、受雇所得可以方便地从源头扣缴²⁴等等。

7.2 个税应纳税所得额

1. 征税范围

(1) **所得来源的合法性**。所得根据其来源上的法律属性，可分为合法所得和非法所得，前者指通过合法途径采用合法手段获取的收入；后者是通过法律禁止的途径采用法律不允许的手段获取的收入。个人所得税是限于对合法所得征收还是将非法所得也列入征税范围，各国具体做法不同。对于美国、德国、日本等发达国家而言，其税法不以所得的来源是否符合其法律规定来判断是否列入征税范围，换句话说，即合法所得和非法所得都列入征税范围。对于绝大多数发展中国家而言，其税法一般都把具有合法的发生源泉所得纳入课税。非法所得排除在征税范围之外。

(2) **对实物所得的处理**。通过劳动和财产的交换或合作、一般物物交易而产生的所得，绝大多数国家（包括发达和发展中国家）在一定条件下视同货币所得列入征税范围，这些所得往往是可以货币衡量或不用货币衡量而以实物形式或有价证券形式出现。

(3) **对转移所得的处理**。转移所得被认为是纳税人不需付出任何代价而从其他人或是从政府那里得到的所得。转移所得是所得分配环节中的一种再分配，这种再分配在一定程度上改变了纳税人作为所得的创造者而相应得到的初次分配。¹比如离婚赡养费、社会保险制度提供的福利等。

7.2 个税应纳税所得额

1. 征税范围

(4) 对**推定所得**的处理。推定所得是指由纳税人本人生产产品或提供服务，并由其本人消费这些产品或服务而隐含的收入。最典型的例子一是住宅的所有者**自己使用**该住宅所享受的服务。比利时、意大利和哥伦比亚等国对住宅拥有者自用该住宅而得到的推定所得征税，原则上以位置和质量都类似的住宅的净现金租金收入作为计算这种推定所得的依据。而美国和其他许多国家（包括发展中国家）对推定的租金所得仍然免税。因为**地籍登记制度是有效取得推定所得的前提条件，而地籍登记制度往往是不完善的**。另一项主要的推定所得是农业生产者自己生产自己消费而不出售的农产品，特别是食品。在农业占统治地位的低收入国家中，自己生产自己消费相对来说仍占有很重要的地位，确有一些国家尝试着对这种实物所得征税，不过这方面的征税规定都很简单粗糙，相当不完备。发展中国家大量存在低收入农民这一现实使得这种对自己生产自己消费征税的做法很不明智，因为不论是从社会平等还是从税收管理角度来考虑，都应把这些低收入取得者排除在所得税征税范围之外，所以对于绝大多数国家而言，**推定所得一般是不纳入征税范围的**。

7.2 个税应纳税所得额

1. 征税范围

(5) 对资本利得的处理。资本利得是指债券、股票和不动产等资本财产的增值或出售而得到的净收益，其中因出售资本财产而得到的净收益又称转让所得或已实现的资本利得，而其中已增值但未经销售实现的“利得”为未实现的资本利得。未实现的资本利得虽然意味着所有人经济力量的增加，但对资产每年进行评估看其是否溢价增值，在技术上存在极大的困难，而且以现金纳税还可能迫使纳税人在时机不成熟时以不太有利的条件把财产转让出去。因此，各国税法均采取“实现标准”，**只对已实现的利得征税**。

(6) 关于所得的规则性。所得的规则性和非规则性的区分不是绝对的，大多数发展中国家（包括我国），个人所得税的征税范围一般也限于一些有规则性的所得项目，征税范围比较窄。**工资、薪金、利息等所得项目以资产和劳动作为源泉，一般列为规则性的所得**，而资本财产的重估溢价、遗产的继承和其他一些一时的**意外收获或称为偶然所得则视为不规则所得**。

7.3 税率与税率级距

1. 税率

税率是影响个人所得税税负水平的重要因素。一般而言，综合个人所得税税制的税率以超额累进税率为主；综合与分类相结合个人所得税税制会对综合的部分有一个超额累进税率表，对不同类型个人所得适用不同的税率；分类个人所得税税制则会对不同类型的所得采用不同的税率。但现实与理论总是存在差距，还不存在严格意义的综合个人所得税税制，大多数国家会对资本利得适用比例税率，或者是根据投资时间的长短适用不同的比例税率，或者是单独设立超额累进税率。

印度对不同年龄的纳税人设置了不同的税率表。法国的个人所得税虽然也是超额累进税率，但独创了家庭系数课税制度其特点是规定了一个根据纳税人婚姻状况和子女人数而确定从1到6.5的家庭系数。德国除征收正常的个人所得税外，还会对应缴纳的个人所得税额附征团结税，团结税也是5.5%和11.9%两档超额累进税率，同时单身个人也会有16956 欧元的免征额（已婚加倍）。

7.3 税率与税率级距

1. 税率

多数国家的个人所得税税率为整数，一方面好计算，另一方面也便于纳税人了解。但也有一些国家的个人所得税税率为小数。

英国对于综合所得适用三级超额累进税率，分别是20%、40%、45%；对于股息红利所得，则结合纳税人分别适用综合所得的3档边际税率水平2022/2023 财年和 2023/2024财年，分别适用8.75%、33.75%和39.35%的超额累进税率；对于取得资本利得的纳税人，如果其综合所得适用20%的边际税率，则适用10%的比例税率，综合所得适用其他税率的，则适用20%的比例税率。另外，从2017年开始，苏格兰适用一套与英国完全不同的超额累进税率表，税率水平和税率级距完全不同，其税率分别是19%、20%、21%、41%、46%，与英国的三级超额累进税率表相差较大。

总体而言，由于各国个人所得的综合程度和分类范围不一致，税率结构和税率水平相差较大，没有完全一致的税率表。

7.3 税率与税率级距

1. 税率

起始边际税率。2022/2023财政年度，在G20成员中，个人所得税起始边际税率超过20%（含）的有：意大利为23%，英国为20%。起始边际税率超过10%（含）低于20%的国家有：加拿大为15%，南非为18%，土耳其为15%，美国为10%。起始边际税率低于10%的国家有：墨西哥为1.92%，阿根廷、印度尼西亚和日本为5%，韩国为6%：其中，澳大利亚、巴西、法国、德国、印度、俄罗斯的起始边际税率为0。在起始边际税率为0的国家中，设置了个人基本扣除的国家有阿根廷、巴西、德国、俄罗斯，没有个人基本扣除的国家是法国和印度，其中法国只是对一定年龄以上的纳税人设置基本扣除。

在20世纪，个人所得税起始边际税率有上升的趋势，部分原因是为弥补较高税率的降低和（或）“起征点”提高所带来的一些收入损失，但个人所得税对于低收入阶层来说累进性增加。近年来，起始边际税率有下降的趋势，G20成员中有6个国家的起始边际税率降为0。

7.3 税率与税率级距

1. 税率

起始边际税率。关于起始边际税率是0还是降低“起征点”，国外也有两种截然不同的观点。

一种观点是根据按能付税的原则，不对那些维持基本生存需要水平收入的个人征收个人所得税，赞成起始边际税率为0，可以间接提高“起征点”，认为高“起征点”可以相对减少贫穷和失业陷阱。现在让收入较低的个人不纳税，未缴纳的税款则有可能作为他们孩子的教育投资，一定程度上有助于下一代提高收入。另外，提高或间接提高“起征点”，能减少缴纳个人所得税的人数，简化税收管理。

另一个极端的观点是，为了责任、团结和培养公民意识等原因，对几乎所有的公民都应课征个人所得税，即使是所得额较低的纳税人也可以通过勤劳所得抵免等税收转移制度受益。另外，因提高“起征点”而导致财政收入损失，这可能导致进一步提高超额累进税率才能弥补。

7.3 税率与税率级距

1. 税率

最高边际税率。个人所得税税率的最高边际税率只适用于少数人，但受20世纪80年代美国税制改革的影响，最高边际税率较20世纪有所降低。2021年，G20成员中，最高边际税率高于40%（含）的国家有9个：澳大利亚、德国、法国日本、韩国、南非和英国为45%，意大利为43%，土耳其为40%。最高边际税率高于30%（含）低于40%的国家有7个：美国为37%，阿根廷、墨西哥印度尼西亚、俄罗斯为35%，加拿大为33%，印度为30%。最高边际税率低于30%的国家是巴西，巴西为27.5%。

由上面可以看出，G20成员中，除巴西外，个人所得税最高边际税率一般在30%以上，其中，最高边际税率为45%的国家有7个，为35%的国家有4个。相对而言，经济发达国家，最高边际税率也较高，但一些国家除了联邦政府征收个人所得税外，地方政府也征收不同水平的个人所得税，如美国和加拿大，如果将地方政府征收的个人所得税也考虑进去，实际最高边际税率也会升高。

7.3 税率与税率级距

2. 税率级距比较

税率级距的多少，只是在税基确定的情况下，在一定程度上体现税收负担的累进程度。另外，税率的级距多少，与起始边际税率和最高边际税率的差额也有很大关系。

单独比较各个国家个人所得税税率级距的多少，能在一定程度上直观地说明税率设计是复杂还是简单，只有结合级距的跨度和税率水平，税率的级距比较才会更有意义。特别是税收扣除和税收优惠，相同的税收扣除，对于处于不同税率级距的纳税人是不一样的。适用的税率越高，税收扣除的优惠程度越大，这也就是越来越多的国家采取相应措施，来减少税收扣除优惠扭曲的原因。如前所述，一些国家规定，应税总所得越高，标准扣除额越高到一定程度则完全取消税收扣除，或者采取用税收抵免的方式。

在G20成员中，按税率级距多少排序，墨西哥的税率级距为11个，阿根廷为9个，韩国为8个，日本、南非、美国为7个，澳大利亚、巴西、加拿大、法国、德国、印度尼西亚、俄罗斯、土耳其为5个，印度和意大利为4个，英国为3个。由此可见，G20成员中，绝大多数国家的税率级距为10个以下，税率级距为5个的国家最多，多数国家的税率级距为4~7个。

7.4 专题：高收入高净值个人税收征管

在经济从疫情中复苏期间，随着全球最富有的人“财富几乎呈爆炸式增长”，2021年全球超高净值人士（资产超过5000万美元）的人数增加了4.6万，达到创纪录的26.42万。2021年超高净值人士的人数猛增，超高净值人士的人数已增加50%以上。瑞士信贷银行发布的《全球财富报告》称，“到2021年底，全球财富总额达到463.6万亿美元，同比增长 41.4万亿美元。每个成年人的财富在这一年里平均增长6800美元，达到87489美元，接近世纪之交时的3倍”。全球财富增长了，却没有被公平分配。全球最富有的1%人口在世界总财富中所占的份额连续第二年上升，从2020年的44%升至2021年的 46%。因此，开征财富税、富豪税、弃籍税（exit tax）以及提高个人所得税最高边际税率正成为后疫情时代各国税制改革的新取向。

7.4 专题：高收入高净值个人税收征管

1. 英国高效管理高收入群体的税收行为。2022年9月8日，英国皇家税务和海关总署（HMRC）发布报告，总结了其高净值个人管理部门（wealthyteam）如何确保向富人征收正确税款的方式。在英国，如果个人在过去3年中任何一年的收入达到或超过20万英镑或者资产达到或超过200万英镑，将被定义为“高净值个人”，由税务部门的高净值个人部门负责管理。英国大约有80万名高净值个人，正确申报缴纳税款是纳税人的个人责任，但相比之下，高净值个人在多个国家或地区进行投资的可能性提高了其财务的复杂性，因此错误申报缴纳的风险更高且涉及金额更大。为确保高净值个人税务合规，英国高净值个人管理部门充分考虑富人群体涉税事项的特性，高效管理高收入群体的税收行为，主要包括：①给纳税人指派合规经理（CCM），提供专业指导和支持服务。②与专业机构共同举办“富人论坛”，并发布论坛公告。③使用风险模型。访问各种财务信息和情报来源，构建能够与纳税申报表有比对的个人财务状况图，利用高质量的情报，通过风险模型快速排查出纳税申报表中潜在的不合规行为。④执行合规检查。通过执行合规检查来应对不合规行为和逃避税问题，确保税收制度公平运作。

7.4 专题：高收入高净值个人税收征管

1. 英国高效管理高收入群体的税收行为。⑤建立“高风险财富计划”。“高风险财富计划”用于解决棘手案件，有效发挥内部专家和外聘法律顾问的专业作用，并且欺诈调查和反避税小组也会参与部分案件的调查。⑥采用替代性争议解决程序。根据诉讼与和解策略，常采用替代性争议解决程序来解决争议，拥有接受过调解技能和技术培训的专业调解员队伍，调解员为客观独立的第三方。

2. 西班牙对个人大额财产征收财富税。2022年12月27日，西班牙宣布了对个人大额财产征收财富税的规定：在2022年和2023年的税收年度，对资产超过300万欧元的个人征收临时财富税。适用的税率为：资产在300万欧元至5347998欧元之间为1.7%；资产在5347998欧元至10695996欧元之间为2.1%；超过10695996欧元的资产为3.5%。为避免在缴纳净财富税的辖区内对净财富税进行双重征税，纳税人可以要求从财富税中抵扣在其辖区内缴纳的净财富税。此外，还规定：居住在非欧盟成员国及地区的纳税人（或除欧洲经济区国家外与之有信息交换协议和税收征管互助的第三国）将被要求在申报期之前在西班牙指定一名代表；持有国外公司股权的非居民，如果其资产中至少有50%（直接或间接）是位于西班牙的房地产，如果符合特定条件，将被征收净财富税和临时大额财富税。

7.4 专题：高收入高净值个人税收征管

3. 美国加强最富资本利得和股息征税。美国发布的《资本利得税：问题概述》报告指出，美国最富有纳税人的家庭收入主要由长期资本收益和合格股息组成。根据现行税法，高净值个人资本收益适用的税率较低，并未对相当一部分未实现收益征税。审查的提案旨在将此类集中的资本收益集中在高收入个人名下，防止这些收益以较低的税率征税或在死亡时逃税。报告审查了美国国会的几个政策选择，重点是**如何对富人中未实现收益的高度集中进行充分征税**，包括：**(1) 众议院筹款委员会提出**，将前1%纳税人的股息和资本增值**课税提高5个百分点**，该建议估计将在2023财年增加520亿美元税收收入。或者，2023财年的提案将类似地分阶段征收最低20%的税，以弥补财富超过1亿美元的家庭的未实现收益造成的税收收入损失。**(2) 应计收益的税收（按市值计价）**。参议院财政委员会主席、参议员罗恩·怀登（Ron Wyden）提出的“亿万富翁税”将包括对净资产超过10亿美元或连续3年收入超过1亿美元的个人的应计资本收益按市值计价课税根据该计划，可交易资产将按市场计价征收长期资本利得税，而非可交易产的收益将带息递延至实现。**(3) 对死亡和赠与资本收益征税**。2023财年的预算提案将对应税收入在100万美元或以上的纳税人的死亡利得征税，配偶免税。

7.5 个人所得税发展特点与趋势

1. 个人所得税特点

(1) 致力于解决收入和财富不平等问题。新冠疫情进一步加剧了国家间、国家内、性别间的收入和财富不平等。诺贝尔经济学家阿比吉特·巴纳吉、埃丝特·迪弗洛领衔撰写的《2022年世界不平等报告》提出，全球收入和财富不平等程度十分严重。特别是财富作为未来经济收益的主要来源，逐渐成为权力和影响力的来源，而这会进一步加剧不平等程度。因此，开征财富税、富豪税、弃籍税以及提高个人所得税最高边际税率正成为后疫情时代各国税制改革的新取向。

(2) 进一步减轻低收入阶层个人所得税税收负担。为了更好地减轻中低收入者的税收负担，世界各国主要通过以下措施增加中低收入者的税收优惠。一是扩大低档税率级距以使中低收入者可以适用更低档的个人所得税税率。二是在降低低档税率的同时较多国家也设置了零档税率，相当于变相提高了征税门槛。三是一些国家在所得税的扣除制度上增加了低收入阶层的扣除额度，使中低收入者可以尽可能地少负担个人所得税。四是会考虑突发情况对纳税人造成的影响而给予低收入纳税人现金补贴，助其渡过难关。五是部分国家会考虑通货膨胀的因素来调整扣除额以及税率级距，科学地减轻中低收入者的税收负担。

7.5 个人所得税发展特点与趋势

1. 个人所得税特点

(3) **加强对加密资产的个人所得税税收管理**。“元宇宙”的热潮引起了更多国家对于加密资产征税规则的持续关注。区块链技术作为“元宇宙”的核心支撑，伴随其火热而导致加密资产价值的持续攀升，继而引发了相应征税规则的广泛讨论。德国在《2022年生态社会税改革法》草案中拟定了针对加密货币的税收规则，从2022年3月1日起将加密货币产生的收益（利息和资本利得）纳入资本所得中征税。韩国计划在2022年对加密货币征收税率为22%的个人所得税，这一新规延期至2023年1月实施。葡萄牙将加密资产收益视为资本收益，征收28%的统一税率。

7.5 个人所得税发展特点与趋势

2. 个人所得税发展趋势

(1) 个人所得税制度不断科学化。世界上越来越多的国家正在或已经将传统的分类个人所得税制度向更综合的个人所得税制度转化。此外，虽然各国的具体扣减制度均不相同，但是一般来讲，世界各国在传统的费用扣除上均增加了符合当地国情的其他扣除措施。主要是在基本生计费用扣除中将婚姻状况、年龄大小、赡养人口数量和患病种类等纳入考量因素。还有一些国家为了实现某些社会政策目标而对使用新能源交通工具的个人适用更高的扣除标准，而对高污染排放量交通工具的使用者征收更高的个人所得税。因此，从世界范围来看，个人所得税制度的设计越发科学化与合理化。

(2) 更倾向于以个人为单位课税。过去考虑家庭生计支出、基本费用支出等都与家庭相关，许多国家就采用了以家庭为单位的课税方式。如今，随着信息技术的不断发展，大数据技术已经应用到税收领域，税务部门可以利用信息数字技术掌握更精确的纳税人信息，因此在OECD成员国中，将近10个国家实行以个人为课税单位的个人所得税制度，其他对家庭课税的国家也有很大一部分将纳税选择权给予了纳税人，由纳税人选择申报方式。

7.5 个人所得税发展特点与趋势

2. 个人所得税发展趋势

(3) 对个人居民纳税人的判定标准更加严格。 由于世界全球化的进程日益加快，国家与国家之间的人员流动愈加频繁，为了更好地保障本国的税收不流入他国，很多国家加强了对居民纳税人的判定标准并利用先进的信息技术进行严格的监管。除美国与英国进行了极为严格的居民纳税人管理外，法国也加强了其对居民纳税人的管理，法国规定满足个人、专业、财务三个标准其中之一，就被视为法国居民，并且仅在适用的税收协定规定了相反规则时才被视为非居民。

(4) 个人所得税制国家特色更加明显。 各国个人所得税的侧重方向也各有特点。从OECD成员国来看，除了居民纳税人、应税所得等一些基本要素相同外，各国的具体政策各不相同、如各国之间的税前扣除政策，资本利得征税政策以及税收优惠政策等均有不同。此外，英国、法国、意大利等国在个人所得税中已经体现了环保意图，而法国在2022年个人所得税改革中考虑数字经济税收相关问题，规定个人在专业背景下所获出售数字资产的收益根据非商业利润制度（BNC）征税，在非专业背景下所获出售数字资产的收益，原则上统一按12.8%的税率征税，可选择缴纳累进个人所得税。由此可见，各国的个人所得税政策的制定也在更加明显地表现出国家特点。

7.5 个人所得税发展特点与趋势

2. 个人所得税发展趋势

(5) **自行申报模式得到普遍应用**。纵观世界各国，个人所得税征税方式主要为源泉扣缴与自行申报两种。世界上采用自行申报制为主、源泉扣缴为辅方法的大多是发达国家，许多发展中国家则以源泉扣缴制为主要方法，但是在个人所得税的发展过程中越来越多的国家开始加大自主纳税申报的比重，并且越来越多地利用线上智能系统进行纳税申报，极大地提高了办税效率与纳税人满意度。



08

碳税比较

8.1 碳税概述

1. 碳税概念

碳税是针对化石燃料（包括煤炭、天然气、石油等）燃烧后产生的**碳排放量或其自身含碳量征收的一种税收**。作为一种政策工具，碳税旨在遏制导致气候变化的碳排放，缓解温室效应，减缓全球变暖。征收碳税有助于推动经济发展方式转变以及产业结构优化，并在一定程度上抵消能源成本上升导致的负面影响。

(1) 征税目的。碳税属于**特定目的税**，其征税目的在于解决环境污染的负外部性问题通过将人类活动过程中产生的环境污染成本内部化，从源头上起到约束作用减少碳排放。通过增加碳排放成本，碳税可以激励企业为清洁技术付费或转向更高效的做法；可能激励消费者为提高能源效率付费，改变他们的生活习惯，或在有选择的情况下转向更清洁的能源形式。此外，政府征收碳税得到的收入可用于投资可持续发展。因此，碳税不仅是一项碳定价机制，也是一项重要的环境经济政策，通过价格机制引导和激励碳排放者减少排放，实现与政府直接管制相同甚至更好的减排效果。

8.1 碳税概述

1. 碳税概念

(2) 征税对象。碳税以含碳燃料（如煤炭、汽油、柴油）为征税对象，向化石燃料生产者或使用者征收，或直接针对二氧化碳或其他温室气体排放量进行征收。在引入及考虑碳税的应用时，往往遵循污染者付费原则，即利用经济工具促进环境成本的内部化，污染者原则上应承担污染成本而非将其转移给社会。

(3) 计税依据。理论上，碳税和其他任何环境税一样，应当以生产者产生环境损害的边际社会成本（即碳的社会成本）来设定其计税依据。但在实践中，往往并非根据社会最优水平确定，而是根据司法管辖区实施碳税的具体目标来确定，不同司法管辖区的税率往往差异很大。当前国际上实施碳税制度的国家通常依据化石燃料的碳含量作为计税依据。各国政府在确定税率时也会考虑其他因素，如减排目标或承诺（如国家自主贡献税）、竞争力、分配影响、与其他政策工具的一致性以及最重要的政治可行性等。

8.1 碳税概述

2. 碳税的理论基础

(1) 外部性理论。温室气体排放具有负外部性，即一些企业或个人通过无偿排放二氧化碳等温室气体的经济活动获得利益，却导致政府因此承担额外的环境治理成本和费用。

(2) “双重红利”理论。“双重红利”假设认为，对污染活动征税有两个好处，一是改进环境，二是通过将环境税收用于削减其他容易扭曲市场主体对于人工供应和储蓄的决策的税种，如所得税等，有利于提高经济效益。碳税可增加政府收入，用于政府转移支付，即开征碳税的同时降低其他税种的税率，或增加对居民和企业的转移支付，从而降低所得税等扭曲性税收的超额税收负担增加社会福利。

(3) 环境正义理论。环境正义是正义理念在环境法上的演绎和发展。从其内涵看，环境正义是对环境利益和责任分配不公的矫正。从其外延看，环境正义包括代内公平和代际公平。

(4) 可持续发展理论。被视为环境法的基本价值追求，也形成碳税立法的基本属性。以立法形式明确税收人的具体用途。

8.1 碳税概述

3. 碳税与碳排放权交易

(1) **碳排放权交易**的概况。碳排放权交易是在《京都议定书》框架下出现的市场化减排手段，主要针对固定大型排放措施（比如电力和大工业部门）。碳排放权交易是一种**基于“总量控制与交易”（cap-and-trade）**的机制，即由政府在一定区域或者行业的碳排放量设定上限，将之分解为碳排放配额，再通过免费或者有偿拍卖等方式分配给排放者，并允许包括排放者在内的各种主体进行交易。

(2) **碳税和碳排放权交易的共同点**。碳税和碳排放权交易制度**都是碳定价工具**。**碳税是一种政策工具**，由政府**设定碳的价格**，让市场决定总排放量；**碳排放权交易制度则是一种市场工具**，政府或权威机构**设定排放的最高限额**，碳排放的供给和需求曲线决定其价格。从理论上而言，碳税和碳交易**均可在均衡状态下实现**碳排放价格与边际减排成本相等，二者均是纠正碳排放负外部性和消除绿色溢价的有益手段。

8.1 碳税概述

3. 碳税与碳排放权交易

(3) 碳税与碳排放权交易的差异。①**在实施成本上，碳税相对更低。**碳排放权交易涉及总额设定、配额分配、履约清缴等不同阶段的复杂法律关系，括政府、排放者、交易平台核证机构、咨询服务机构、金融机构、公众乃至国家和国际组织等不同主体其有效运行有赖于科学的配额设定、真实的排放数据、完善的交易平台、严格的行政监管以及充分的社会监督等，实施成本相对较高。碳税虽同样需要基于真实的排放数据，但由于其可以依托既有的税收征管体系，无须设置新的机构，也无须建立配套设施，实施成本相对较低，且由于税率在一定时期内较为固定，企业对减排成本能够形成较为稳定的预期。②**适用范围上，碳税相对更广。**出于交易成本考虑，碳排放权交易往往适用于特定行业的规模以上企业，适用范围相对较为狭窄。如我国首批纳入全国碳市场的只有电力行业，原因在于：一方面，其在全国碳排放总量中占比较大；另一方面，其排放数据最为透明和可信。这种安排容易使碳排放权交易机制的公平性和减排效果遭受质疑。碳税则能够广泛覆盖各类排放主体，尤其是排放量较少的企业甚至公民个人，从而更好地体现公平原则，防止区域间“碳泄漏”削弱减排效果。

8.1 碳税概述

3. 碳税与碳排放权交易

(3) 碳税与碳排放权交易的差异。③在减排效果上，碳排放权交易相对确定。碳排放权交易由于设定了碳排放总量，且可以适时缩减碳排放总量，其减碳效果更为确定。而碳税则是一种基于价格的减排方案，其虽然可以增加碳排放的成本，但由于排放者会根据减排成本决定自身排放量，减排效果在一定时期内相对不确定，甚至随着排放者数量的增加，在没有实行总量控制的前提下，碳排放总量反倒会相应增加。

8.2 碳税制度的发展历程

2. 碳税制度的发展概况

➤ OECD 《温室气体排放定价：将气候目标转化为气候行动》，政策工具箱

	基于价格工具		非基于价格工具
	显性的碳价格	隐性的碳价格的工具	
气候政策工具 (主要政策动机是减少温室气体排放)	排放交易系统 碳税	基于排放的车辆税 上网电价 回扣 可交易的温室气体排放 绩效标准 企业税收优惠	温室气体排放强度 标准 技术强制或禁令
非气候政策工具 (其他主要政策动机，但与气候高度相关)		燃油消费税 化石燃料补贴 电力消费税 电力补贴 部分工农业和家庭补贴	空气污染标准 化肥法规 燃油效率法规

8.3 世界各国碳税现状

1. 税种设置模式

碳税的税种设置主要有**独立税种**和**融入税种**两种模式：前者是指对碳排放**独立课税**，不依附于其他税种；后者是将碳排放**融入现有税种**，形成隐形碳税。

从世界各国实践看，芬兰、瑞典、挪威、丹麦和荷兰这五个在全球最早推出碳税的国家，采用了独立税种的模式。而21世纪以来的碳税改革，则主要通过将碳排放因素引入已有税种，以此形成潜在碳税。如日本于2012年引入全球气候变暖对策税，成为亚洲第一个开征碳税的国家，这一对策税并非独立税种而是作为石油煤炭税的附加税，对每吨二氧化碳征收289日元。在联邦制国家，各州可以自行选择碳定价方式，但为防止各州碳定价差异引发“碳漏”，联邦制国家也开始推行联邦碳税计划以进行兜底。如加拿大于2019年通过了《温室气体污染定价法》，最初规定各省碳税不得低于20加元/吨二氧化碳当量，后于2021年上升为各省碳税不得低于40加元/吨二氧化碳当量，并计划于2030年递增至170加元/吨二氧化碳当量，若未设立碳税、碳排放权交易或低于上述标准则由联邦强制征收碳税。碳税的实施路径主要是由各国权衡本国国家政策、税制体系和法律传统等因素综合确定，不能先验地对各种模式作出孰优孰劣的价值判断。

8.3 世界各国碳税现状

2. 纳税人

碳税的纳税人主要有两类：一类是开采与加工含碳能源的**工业部门**；另一类是消费与使用含碳能源的**居民家庭及各类企业**等。发达国家碳税的纳税人，除个别国家如英国明确居民家庭无须缴纳碳税外，几乎涵盖了家庭和企业。其中，家庭还是主要的碳税纳税者。

3. 征税对象

碳税征收对象几乎包含了所有的化石燃料，但主要集中于石油及石油类能源产品，包括柴油及各类成品油、天然气、煤炭和电力。以挪威为例，1991年挪威政府开始对石油、天然气征收碳税、硫税，1992年增加了对煤、焦炭的征税，1998年又新增了对商用柴油的征税。再如，丹麦1992年起对家庭用能源、工业用天然气征收碳税，1996年开始对包括二氧化碳、二氧化硫的所有能源产品均实施征税。

8.3 世界各国碳税现状

4. 税率

已开征碳税国家在碳税实施过程中，通常采用**差异化税率且渐进性提高**。差异化税率政策在国际碳税实践中普遍存在，即对不同纳税主体实行**不同税率**。各国之间的税率水平差距较大，从每吨二氧化碳1美元（乌克兰）至137美元（乌拉圭）不等。总体来看，亚洲、非洲国家的税率相对较低，而欧盟成员国、美洲国家的税率相对较高。尽管各国的碳税率差别较大，但税率发展趋势比较一致，即**从低税率起步，然后逐步提高**。

5. 计税依据与计税方式

从理论上讲，碳税应按能源消耗过程中产生的**碳排放量或当量为税基实施从量计征**。但实践中，只有波兰、捷克等少数国家是直接按二氧化碳的排放量征收碳税，芬兰、瑞典、挪威、丹麦、英国等多数国家是按能源含碳量和能耗总量估算碳排放量计征碳税荷兰等国家是按能耗及能源的碳含量各半征收碳税。无论按含碳量或排碳量征税，还是按“含碳量+能源含量”征税，都是与该国的碳监测技术水平的提高与碳核算方法的完善分不开的。与以燃料为依据的计征方式相比，以排放为依据的计征方式更符合二氧化碳排放的本义53

8.3 世界各国碳税现状

5. 计税依据与计税方式

①**燃料法的基本概念**。燃料法是世界碳税的主要方法。它涉及**对化石燃料**（主要是石油、天然气、煤炭及其衍生产品）**征税**，并根据燃料的碳含量设定税率。这种方法的关键是碳排放与特定燃料的碳含量密切相关；因此，可以**通过标准化的碳排放因子确定燃料燃烧产生的排放**。

- **优点**：**不需要测量实际排放量**。一旦确定了碳税率，就可以根据平均排放因子使用碳含量来确定燃料的特定税率。选择根据每种燃料类型的平均碳含量，以体积或重量单位（例如汽油升或煤吨）来表示其碳税率。（具有消费税特点）
- **缺点**：**对精确排放因子的要求较高**。大多数管辖区都选择将相似的燃料归为具有相同每升税率的类别，实际上它们的碳含量可能略有不同。
- **燃料法征税考虑因素**。（1）税基：燃料；（2）税率：不同燃料；（3）应税点：分销链早期/后期；（4）税收征管：作为消费税的一部分/单独开设税种；（5）燃料覆盖范围：碳含量；（6）税率计算方法：按体积或重量单位。

8.3 世界各国碳税现状

5. 计税依据与计税方式

②**直接排放法**的基本概念。燃料方法的另一种选择是**对测量排放征收碳税**。通过这种被称为“直接排放法”的方法，碳税针对的是源头的二氧化碳排放，而不管燃料或工艺如何。虽然碳税通常集中在燃料燃烧上，但它可以适用于任何来源的排放。

- 优点：可以**扩展到非燃料排放源和其他温室气体和污染**排放。
- 缺点：它需要一个**更复杂的行政结构**来从源头测量排放，因此，它一般只能适用于大型设施。
- **直接排放法征税考虑因素**。（1）税基：排放量；（2）税率：排放量；（3）征税点：排放源；（4）税收征管：监测、报告和核查系统(MRV)；（5）燃料覆盖范围：通常大型设施；（6）税率计算方法：按测算的CO₂排放量。

8.3 世界各国碳税现状

6. 优惠政策

除了芬兰等少数国家无特殊税收条款，国外绝大多数国家均制定实施了相应的碳税减免、返还等优惠措施，主要是对本国支柱产业、高能耗产业等给予一定的碳税减免优惠，对密集型产业给予一定的差别税率或收入返还等。如挪威、荷兰、德国等国，都对本国的捕鱼业和农业实施一定的税收优惠对高能耗产业例如造纸、航空、钢铁等行业，还享有税收免权，这样做的好处是可以减少碳税对本国经济的影响，保护这些行业的国际竞争力。还有些国家如德国、英国等国政府与企业签订减排协议，如企业完成其减排承诺，也可获得税收减免。此外，瑞典、英国等国还对可再生生物能源免征碳税，以此达到引导和推动可再生能源的开发与利用的目的。

7. 征税环节

从国际实践看，征收碳税可以在生产环节，也可以在消费环节，或者两个环节同时进行。美国加利福尼亚州、加拿大魁北克省等地区选择在生产环节征收碳税，其纳税义务人为化石燃料的生产商或总经销商。大部分北欧国家在碳税开征之初主要是在消费环节征税，纳税人为化石燃料的消费者。

8.6 碳边境调节机制

该机制的核心是通过对进入欧盟的部分高碳排放产品征收与其在欧盟境内生产所需承担的碳成本相当的费用，从而确保欧盟内外企业在碳排放成本上处于公平的竞争环境，并激励非欧盟国家提升其气候行动力度。

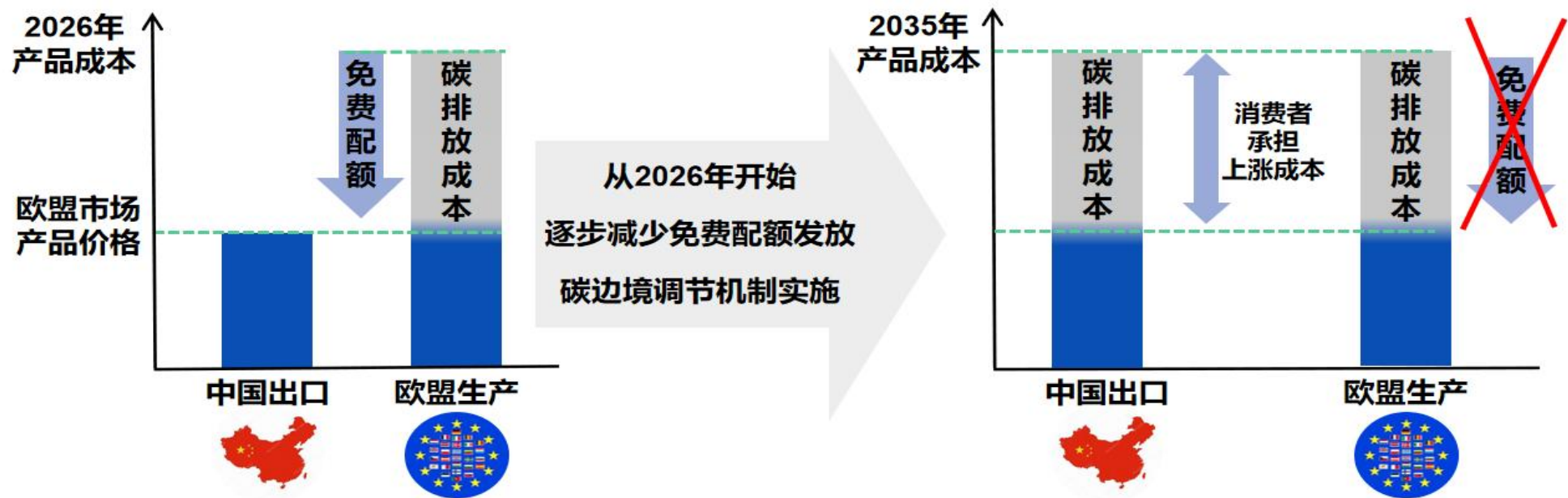
1. 概述

(1) **有利于推动全球减排。**碳关税是指主权国家或地区对从未采取相应温室气体减排措施的国家进口的能源密集型产品和碳密集型产品征收特别的二氧化碳排放关税，通常是基于进口产品与本国产品碳含量的差异采用一定方法进行价格调整，缩小两者价格差的一种关税，是国际贸易中针对来自未实施碳定价国家的进口商品和服务所实施的单边贸易措施。欧盟于2021年7月14日提交了碳边境调节机制（Carbon Border Adjustment Mechanism, CBAM）立法方案，正式开启立法进程。2022年3月15日，欧盟理事会就CBAM的一般性原则达成共识，并规定将对进口的水泥、铝、化肥、钢铁等产品征收碳边境税。碳边境调节机制形成世界上第一个碳关税。

(2) **具有贸易保护主义倾向的实质。**碳关税征收的形式与强度除了与商品生产过程中的碳排放量直接相关，还与商品原产地国家的碳税政策有所关联，如商品出口国在国内不征收碳税或征收碳税但在出口环节实施退税，则商品进口国要全额征收碳关税；若商品出口国在国内缴纳的碳税额低于商品进口国征收的碳税，两国碳税的差额则为进口国征收的碳关税，具有一定的贸易保护主义倾向。

8.6 碳边境调节机制

1. 概述



8.6 碳边境调节机制

2.欧盟碳边境调节机制的要点

欧盟CBAM分为11章36条及5个附件，对碳边境调节机制的适用范围和申报主体、主管部门、进口流程、征税标准、审查条款、处罚条款和过渡条款等作了详细规定。

序号	要点名称	详细说明
1	纳税义务人	进口商
2	碳关税的计算方法	税基、碳排放量的确定
3	碳关税缴纳	电子凭证
4	实施	过渡期和正式期
5	货物边境手续	海关对进口货物的不予放行等
6	豁免	豁免范围
7	罚则	考虑按照同行最高标准计算和征收

8.7 碳税研究综述与发展展望

2. 碳税的未来发展展望

①**简易的征税依据**有利于推广操作。从法律实施学的角度来看，如果不能被有效率地实施，再好的税制也将毫无价值。同理，为保证碳税立法后得到有效实施，需采取简易的征税依据，有利于推广操作。碳税的征税依据有两种：按二氧化碳排放量征税和按碳含量征税（如BTU碳税）。第一种能直接反映排放量，可以持续监测排放主体的减排数据，便于形成正向激励，但需要排放主体配备专业的二氧化碳监测设备，技术管理专业性强、实施成本较高，目前仅波兰捷克等少数国家采用。第二种通过燃料的含碳量和消耗燃料总量计算二氧化碳排放量，这在技术管理上简单可行，实施成本也相对较低，是国际上广泛采用的方法，如丹麦、挪威、瑞典、日本、英国和印度等都使用此种方法。对于经济发展成本较高且相关技术落后的发展中大国，采用第二种征税依据更有利于碳税的推广操作。

8.7 碳税研究综述与发展展望

2. 碳税的未来发展展望

②**循序渐进征税**有利于平稳。推行碳税立法最大的实施困境在于，既要减排又要保证经济发展。在全球经济激烈竞争的压力下，提高本国行业的国际竞争力是政府重任。各国税法的制定应基于全球视角，循序渐进，平稳推进。碳税是能源产品最终价格的重要组成部分，开征碳税将导致能源产品价格上升，对碳密集度高出口占比较大的行业的短期国际竞争力有负面影响，同时，还可能引起短期的失业、工资薪酬降低、产业跨境转移等问题。因此，各国对碳税立法应持审慎态度。循序渐进征税有利于平稳推行。各国碳税的征税区域、对象、范围和税率均存在差别。一般是在部分地区开始试行，待成熟后向全国推广。

8.7 碳税研究综述与发展展望

2. 碳税的未来发展展望

③推行配套**中性措施**平衡污染者付费原则与量能课税原则之间存在矛盾。量能课税是依法课税的伦理基础，从表面上来看，两者并不冲突。但碳税累退性引发了量能课税原则与污染者付费原则之间的矛盾和冲突。具体而言，**碳税的合法性基础是污染者付费原则**；碳税并不是根据公民的财富状况来确定其征税，而是根据污染者付费原则，要求环境污染者承担一部分公共开支，来降低污染或者修复环境损害，或者采取一些对环境影响较小的生命财产和消费替代品。**然而，依据该原则课征碳税会违背量能课税原则**，从而碳税的合法性受到质疑。碳税的累退性主要表现为，碳税开征会提高对电力、汽油、家庭取暖燃料和其他化石燃料为基础的能源消耗成本。**低收入家庭将会尤其被动**，因为化石燃料取暖或者交通燃料消费都是替代性不强的物品，**穷人也无法少消费或者不消费**，从而使低收入群体承担了比富人更为沉重的碳税负担。这种累退性缺陷侵害了低收入家庭的生存权，对量能课税原则造成了挑战。

8.7 碳税研究综述与发展展望

2. 碳税的未来发展展望

④**碳税收入使用制度**是碳税的基本配套制度。税收中性原则是特定目的税的基本保障。所谓税收中性原则，内涵有二：一方面，国家征税除了使人民因为纳税发生负担外，**最好不要再使人民承受其他额外的或者经济上的损失**；另一方面，国家征税应**尽量不影响市场对资源的配置**，应把税收对经济活动产生的不良影响降到最低程度。基于中性原则，科学设计碳税收入使用制度，可规范碳税收入的使用，保证政府不因财政困境而改变碳税收入的既定用途，保持碳税作为特定目的税的特性，实现碳税收入使用的环境效益、经济效益和社会效益的有机统一。

8.7 碳税研究综述与发展展望

2. 碳税的未来发展展望

⑤**碳税与碳排放权协同互补发展成为趋势**。碳税与碳排放权交易是国际上最为常见的两种减碳制度安排，理论和国际实践表明，碳税和碳排放权交易各具优缺点，可以共存并立、互补运用。一方面，两者结合能够实现覆盖范围的互补。碳排放权交易主要适用于排放量较大的行业或企业，碳税则主要适用于小型、分散或移动的排放源，碳税和碳排放权交易相结合有利于形成较为全面的碳减排机制，防止因覆盖不全发生的“碳泄漏”问题。另一方面，两者结合能够实现价格机制的协同。当碳排放权交易价格受经济周期影响长期低迷时，可以发挥碳税的碳价稳定功能避免碳价过低导致碳减排机制的失灵。典型如英国的碳价下限机制（Carbon Price Floor, CPF），碳排放权交易价格低于政府规定的最低碳价时，其差额将以碳税的方式补足，从而使碳排放权交易始终能够满足政府的碳减排目标。正是基于二者结合能够起到优势互补、协同增效的作用，“碳税+碳排放权交易”的复合减排机制为越来越多国家所接受。



09

遗产和赠与税比较

9.1 遗产和赠与税概述

1. 遗产和赠与税概念

遗产税是对财产所有人死亡后所遗留的财产为课税对象征收的一种税，属于财产税的一种。现代形式的遗产税最早在丹麦和挪威（1792年）、法国（1791年）施行。

赠与税的开征较晚，它是作为遗产税的补充税种，以赠送的财产为课税对象，向赠与人或受赠人课征的税，其目的在于防止财产所有人生前利用赠与的方式逃避死后应纳的遗产税。赠与税通常多与遗产税同时实行，有单设赠与税，作为遗产税的辅助税种的，也有将遗产遗留人生前若干年的赠与并入遗产总额一并征收，不单设赠与税的。1924年美国率先开征了赠与税，目前多数开征遗产税的国家同时设这两个税种。

2. 遗产税的目标

遗产税的开设所希望达到的目标归纳起来有两个方面：一是经济方面，即遗产税能为国家增加财政收入；二是社会方面，即遗产税在调节收入再分配、缓和社会贫富不均的矛盾方面发挥了一定作用。

支持和反对遗产税的论据：公平的考虑

促进机会均等	财富不平等可能源于白手起家的财富不平等。经验表明，遗产和赠与在几代人的财富持久性方面发挥着重要作用，尤其是在父母与子女之间。代际财富流动性往往低于代际收入流动性（Bastani 和 Waldenström, 2020）。Piketty、Saez 和 Zucman（2013）认为，从贤能政治的角度来看，继承财富的税率应高于劳动所得和白手起家的财富。Piketty 和 Saez（2013）考虑到每一代人都给予和接受继承，发现最优税率最高可达50%-60%。
加强横向和纵向公平	Batchelder（2020）最近提议改革美国的遗产税，将继承人手中的遗产视为应税个人收入，但她认为大笔遗产的税率应高于工作收入。事实上，继承人的境况比那些通过工作积累同样多的钱的人要好，因为前者不会产生机会成本：他们不必放弃任何闲暇来接受遗产。此外，拥有大量遗产的人通常还受益于其他经济和社会优势，这可能会强化以高于工作收入的税率对遗产征税的理由（Batchelder, 2020）。然而，在现有的税收制度中，对遗产的征税往往比工作收入和储蓄收入要优惠得多；和 Batchelder, 2020; Resolution Foundation, 2018）。
减少财富不平等	Wolff 和 Gittleman（2014[44]）利用美国消费者金融调查的数据发现，富人继承的财产多于不富裕的人，但相对于他们现有的财富，富人继承的财产较少。Elinder、Erixson 和 Waldenström（2018）发现，随着时间的推移，继承的均等化效应会被稀释。

支持和反对遗产税的论据：效率的考虑

对于财富积累产生影响	遗产税可能会对捐赠者的行为产生不同的影响，尽量少以应税资产的方式积累财富。大量的理论文献强调了捐赠者的遗赠动机如何影响他们对继承和赠与税的反应。
税收筹划	遗产税规划很普遍，尤其是通过生前赠与。一项基本的税收筹划策略包括将财富作为生前赠予传递，这些财富将受益于更优惠的税收待遇。除了利用赠与和遗赠之间的差别税收待遇外，赠与还可以让未来的资产增值逃避继承和遗产税。研究普遍发现，赠与的数量和时间对继承和赠与税有反应 (Bernheim、Lemke 和 Scholz, 2004; Joulfaian, 2004; Joulfaian, 2005) 。
移民对遗产税的反应似乎普遍有限	纳税人的选址决定可能会受到遗产税或继承税的影响，但为数不多的实证研究通常不会发现税收引起的高流动性，除了非常富有的人。对继承税的流动性反应可能低于对富裕家庭征收的其他税种，例如对净财富或个人收入征税。与一次性或不频繁的财富转移税相比，对净财富征收经常性税可能会提供更强的移民激励。
鼓励慈善捐赠	实证文献发现了强烈的价格和财富效应，这意味着取消遗产税或遗产税可能会导致慈善捐赠减少 (Kopczuk, 2013) 。Joulfaian (2000) 发现税收是慈善转移的一个重要决定因素，这表明在没有遗产税的情况下，慈善遗赠可能会下降 12% 左右。Bakija、Gale 和 Slemrod (2003) 发现，废除遗产税导致遗赠下降的估计要高得多，高达 37%。

9.1 遗产和赠与税概述

3. 遗产和赠与税的课税理论和特点

遗产税是在被继承人去世以后，对其遗留的财产征收的一种税。由于遗产税**实际上是对财产的转移征税**，一些学者将其列入**流通税**的范畴。但是，因为遗产税的征税对象是被继承人去世后遗留的财产或继承人所继承的财产，其与财产征税处理方式和阶段，在性质上是相同的，所以理论上，遗产税应属于财产税中重要的分支——**财产转移税**。

(1) 开征遗产税的理论依据：遗产继承权；遗产继承所得性质

①**权利说，亦称法律说。**欧洲国家较为流行此种理论。该理论认为继承遗产有赖于国家法律的保护和承认。因此，从古代的国家对死者的遗产拥有领地权演变为部分支配权，并通过税收（征收遗产税）实现这些权利。依据这种理论，遗产税的开征主要是为了实现国家将遗产税作为取得财政收入的手段权力，并限制继承者的权力。

②**没收无遗嘱财产说。**该理论认为，遗产取得权不一定同财产私有权相联系，遗产的分配要根据死者的意愿，没有遗嘱的遗产，由国家没收最为合理，还可减少由于继承分配而带来的矛盾。一些国家的遗产税税率按继承人与被继承人的亲疏关系设置，其依据就源于此说。

9.1 遗产和赠与税概述

(1) 开征遗产税的理论依据：遗产继承权；遗产继承所得性质

③均富说，又称为社会主义说。该学说主张国家不仅要没收无遗嘱的遗产，而且也要限制那些有遗嘱的遗产，使之不能超过公平的范围，即继承遗产者不应获得多于其独立生活需要的巨额遗产。更有人提出遗产废除说，主张所有遗产不得由私人继承，均需交还给社会，以期达到社会财富平均，人们获利机会均等。

④溯往征税说。该学说认为遗产税不是对遗产的课征，而是对死者生前一切逃避税收的追缴。认为人们之所以能留下遗产，是因为其生前对财产税的逃漏所致，所以应在其死后无法逃税的情况下追缴回来。

⑤享益说。这是早期正统学派的主张，在欧洲甚为流行。这种学说的建立来自三种依据：劳务费说、劳务值说和继承权利说。享益说将国家政府视为营业机构，政府给予人们以劳务（保护生命、财产等），人们就应付给相应的代价，这种代价就是税收。对遗产来说，国家法律保护了死者将遗产遗留给继承者，并保护其产权，这就给予了继承者以享益，继承者自然应该缴纳部分税收以作为代价或补偿。

9.1 遗产和赠与税概述

(1) 开征遗产税的理论依据：遗产继承权；遗产继承所得性质

⑥能力说。该学说与前几种学说不同，不是把遗产税看作对物征税，而看作是一种对人征税，是课于遗产继承人的税。既然是对人征税，就应当以纳税人的负担能力为标准。而衡量纳税人的能力标准主要有三种：费用、财产和所得。由于这三个不同的标准，能力说又可分为三种说法：一是以费用为标准，主张以高税率课于高遗产获得者；二是以财产为标准，主张以遗产税代替平时的财产税；三是以所得为标准，认为遗产税是一种特殊所得税，可采用累进税率，并要体现继承者的亲疏关系。

(2) 遗产税的特点

首先，遗产税具有直接性，不易转嫁。其次，遗产税具有公平性，体现了量能课征原则其纵向公平的特点也有助于横向公平的实现。同时，遗产税也有其自身的缺陷，这些缺点也成为一些人取消遗产税和反对开征遗产税的主要理由。一是遗产税的征收面较窄。二是遗产税筹集财政收入的作用较弱。三是遗产税的征收时间不确定。四是遗产税的征收难度大，征税成本相对较高。

9.2 遗产和赠与税税制的模式类型

1. 遗产税税制模式

世界各国（地区）遗产税的税制设计通常有三种模式：第一种是总遗产税制；第二种是分遗产税制；第三种是总分遗产税制。赠与税一般是跟遗产税税制同步设置的，也就是说，总赠与税制或分赠与税制的纳税人分别对应于总遗产税制和分遗产税制。

(1) 总遗产税制

总遗产税制模式是对**遗产总额课征**的税制，以财产所有人（被继承人）死亡后遗留的财产总额为课税对象，以遗嘱执行人或遗产管理人为纳税人采用超额累进税率，通常设有免征额和不征税项目、扣除项目、抵免项目等。

特点：在遗产处理上先税后分；在税率设计等方面，不考虑被继承人与继承人之间的亲疏关系和负担能力等。总遗产税制下，税收负担承担者是被继承人，但由于被继承人已经死亡，税负便直接落到被继承人的遗产之上；而继承人在税后继承遗产，不再纳税，不存在税收负担问题，更谈不上税收转嫁。美国、英国、韩国、新西兰、新加坡、中国台湾、中国香港等国家和地区，实行的是总遗产税制。

9.2 遗产和赠与税税制的模式类型

1. 遗产税税制模式

(2) 分遗产税制

分遗产税制又称为继承税制。分遗产税制是对各继承人取得的遗产份额课税的税制。以遗产继承人或受遗赠人为纳税人，以各继承人或受遗赠人获得的遗产份额为课税对象，税率也多采用超额累进税率，允许扣除和抵免。

特点：遗产处理程序是先分后税，即先分配遗产，然后再按规定就各继承人取得的遗产份额课税；在税率设计等方面考虑的因素也要多些，如被继承人与继承人之间的亲疏程度，继承人自身的经济状况和负担能力，甚至包括继承人的预期寿命等分别课以差别税率。日本、德国、波兰比利时、保加利亚等采用这种税制模式。在分遗产税制下，遗产继承人是税负承担者。

9.2 遗产和赠与税税制的模式类型

1. 遗产税税制模式

(3) 总分遗产税制

总分遗产税制又称混合遗产税制。总分遗产税制是将总遗产税制和分遗产税制综合在一起的税制，即将被继承人死亡时遗留的遗产总额课征一次总遗产税，再对税后遗产分配给各继承人的遗产份额在达到一定数额时再课征一次继承税。纳税人可能是遗产管理人、遗嘱执行人、遗产继承人或受遗赠人，采用比例税率或超额累进税率。总分遗产税制的遗产处理程序是“税一分一税”，或称为先税后分再税。采用这一模式的国家有加拿大、意大利等。

9.2 遗产和赠与税税制的模式类型

1. 遗产税税制模式

(4) 模式比较

总遗产税制，先税后分，税源可靠，税收及时，计算较简单，征管便利，征管费用较少，但因不考虑被继承人和继承人之间的关系及各个继承人自身的情况，税负分配不太合理，较难体现公平原则。

分遗产税制，先分后税，考虑各继承人经济情况和负担能力等，较为公平合理，但易给纳税人以逃漏税之机，计算较复杂，征管费用较多。

总分遗产税制，先税后分再税，可保证收入，防止逃漏，亦可区别对待，量能课税，但对同一笔遗产征两道税，手续繁琐，计税复杂，不符合税收中性原则和便利原则。

因此，遗产税制模式无绝对优劣之分，关键在于各国的社会经济政治状况、法律制度、税收政策目标、国民素质、税收征管水平、纳税通识，遗产税作为一种典型的直接税，它的税负不会通过任何形式、任何历史习惯等。

9.2 遗产和赠与税税制的模式类型

2. 赠与税税制模式

赠与税分**总赠与税**和**分赠与税**两种税制模式。

总赠与税制又称赠与人税制，是对财产所有者生前赠与他人的财产课税，**以财产赠与人作为纳税人**，以赠与他人的财产额为课税对象，采用累进税率。

分赠与税制又称受赠人税制，是对受赠人接受他人的财产课税，**以财产受赠人作为纳税人**，以受赠财产额为课税对象，也采用累进税率。

由于赠与税是遗产税的辅助税种，其税制模式的选择必然要与遗产税税制相配合。

国际惯例通常是：实行总遗产税制的国家，选择总赠与税制；实行分遗产税制的国家，选择分赠与税制；选择总分遗产税制的国家，多采用分赠与税制。有的国家只设遗产税，不设赠与税，如伊朗；而有的国家只设赠与税不设遗产税，如加纳。另外，英国遗产税和赠与税于1975年改称财产转移税，1986年又改为遗产赠与税；美国从1976年起将遗产和赠与视为统一的财产转移税统一征收，并另设隔代遗产转移税作为单独的补充税种。同时，美国各州自由选择征收州遗产税（财产转移税）或者继承税（接受财产税），目前共有17个州征收遗产税或继承税。

9.4 遗产和赠与税变化趋势

1. 国际研究的最新观点

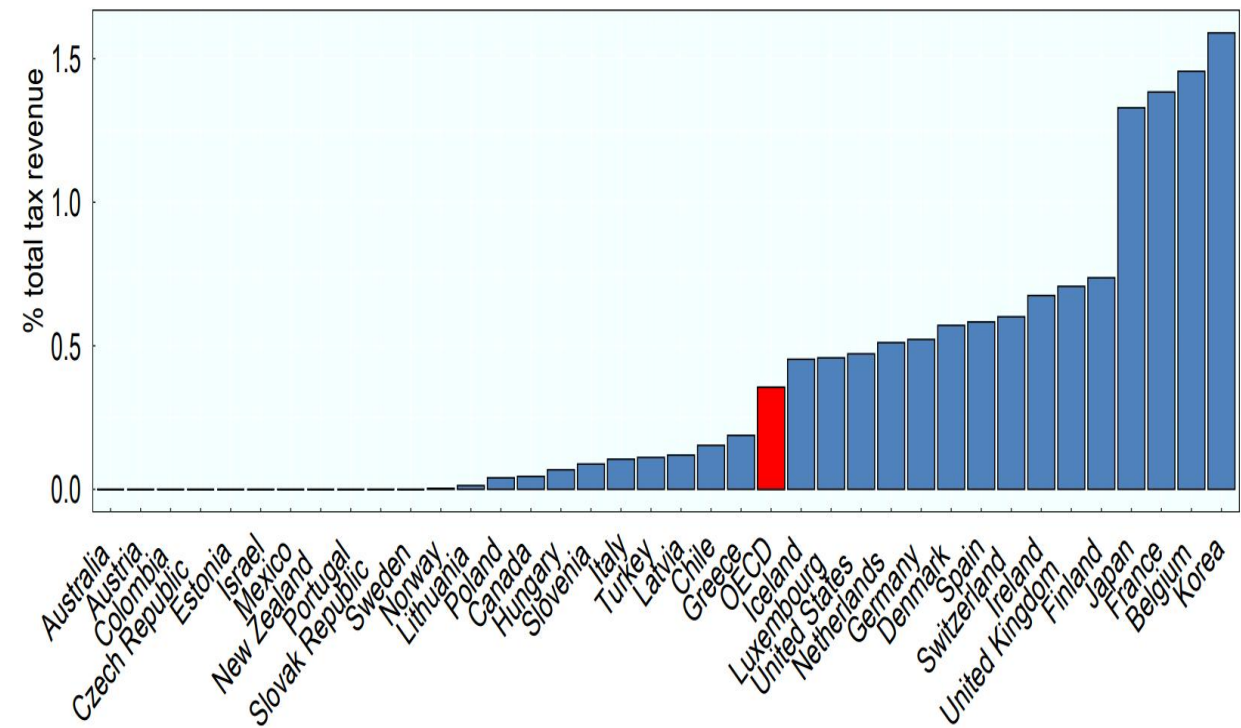
2021年5月11日OECD发布了《**inheritance Taxation in OECD Counties**》报告，对OECD成员国的遗产和赠与税进行了比较分析。该报告包括四个章节：第一章着眼于家庭财富和财富转移的分配和演变；第二章探讨了基于公平、效率和行政等因素支持和反对遗产税的论点；第三章考察了OECD成员国目前如何对财富转移征税，通过对各国的继承、遗产和赠与税进行比较，并评估了它们的设计特征和影响；第四章总结了报告的关键信息，并提出了一些税改的选择和建议。报告强调，成员国的财富高度集中，财富转移分配不均，加剧了不平等问题，并探讨了遗产和赠与税在提高公共收入、解决不平等问题、提高未来税收系统的效率等方面可能发挥的作用。

9.4 遗产和赠与税变化趋势

1. 国际研究的最新观点

具体而言，报告提供了以下重要启示：

(1) 继承税和遗产税的收入通常很低，因为许多国家的大部分遗产都免税。经合组织平均（未加权）总税收收入的 0.36% 来自这些税收，而在征收这些税收的国家中，平均总税收收入的0.51% 来自这些税收。只有四个经合组织国家（比利时、法国、日本和韩国）的继承税、遗产税和赠与税收入超过总税收的 1%。



9.4 遗产和赠与税变化趋势

1. 国际研究的最新观点

具体而言，报告提供了以下重要启示：

(2) 平均而言，最富有的家庭（收入前20%的家庭）通过遗产和赠与方式转移的资产金额比最贫穷的家庭（收入后20%的家庭）所转移的资产金额高出近 50 倍。

(3) 遗产税，特别是针对相对较高财富转移水平的遗产税，可以有效减少财富集中和提高机会平等，因为与其他与财富有关的税收相比，遗产税的效率成本更低，而且比其他形式的财产税更容易评估和征收。

(4) 大幅度的免税和其他形式的税收减免是导致遗产和赠与税带来的公共财政收入不足的主要原因。税收减免条款主要惠及最富有的家庭，减少了遗产税的有效累进性；由于起征点较高，个人通常可以将大量财富免税转移给近亲。

9.4 遗产和赠与税变化趋势

1. 国际研究的最新观点

(5) 在一些国家，遗产税可以通过生前赠与来避免，因为后者的税收处理方式更加优惠；父母可以免税转移给子女的财富规模在各国之间有所差异，从比利时的接近1.7万美元到美国的超过1100万美元不等。

(6) 各个成员国之间的税率大小和税率档次也有所不同，因为大多数国家实行累进税率，部分国家则实行统一比例税率。

(7) 以终身为基础征收遗产税（根据受益人一生中通过赠与和继承获得的财富总额征收遗产税）比较公平，且能够减少避税的可能。在这方面，报告提出了一系列政策改革措施，以便提高公共收入、促进遗产和赠与税的效率和公平，例如缩小累退性税收减免规模，更好地协调赠与税和遗产税的税收处理方式，以及防止避税和逃税。

9.4 遗产和赠与税变化趋势

2. 废除或争论废除遗产和赠与税的国家

现代市场经济国家在开征遗产税的上百年历史中，大都实行高累进税率对遗产的继承和赠与采取强力调节。在长期对遗产收入调节的基础上，随着全球化以及国内减税政策的需要，少数国家从20世纪80年代开始，对遗产税政策进行调整，适当减轻对遗产的税收调节。最近几十年，有一些国家废除了继承税或遗产税，如加拿大（1971）、乌拉圭（1974）、阿根廷（1976）、澳大利亚（1979）、秘鲁（1979）、以色列（1981）、墨西哥（1981）、印度（1985）、新西兰（1992）、葡萄牙（2003）、新加坡（2008）。另外，废止遗产税的国家还有塞浦路斯、巴拿马、斯洛伐克、爱沙尼亚、瑞典、危地马拉和奥地利、列支敦士登等。

废除和停止征收的原因主要包括：税收收入少，滥用为了避税而构建的虚假的并且对税收收入造成重大损失的复杂股权结构进行避税，追索权难以实现，复杂的联邦与地方政府双重征税的影响，以及对农业地产的保护等。还有一些国家，针对继承税是否更优于遗产税展开争论。南非近期的研究（南非质询委员会关于南非税制的第四季度报告）支持遗产税，因为遗产税涉及更少数量的实体，管理上的复杂性更小。

9.4 遗产和赠与税变化趋势

3.开征或保留遗产税的国家

近年来，为解决国内经济问题，加强对富人的税收调节，美国2011年恢复征收联邦遗产税，意大利也在2001年停征遗产税五年后于2006年恢复征收遗产税。日本执政党则达成一致意见，要从2013年起降低遗产税起征点，并将遗产超出6亿日元的边际税率从50%提高到55%。泰国2016年重新开征遗产税。2021年，新加坡金融管理局局长建议考虑征收财产增值税或遗产税：以解决财富不平等问题的。由此反映出世界遗产税发展的新动向，说明遗产税仍是财产税中不可或缺的组成部分，且加强该税的调节功能也能为社会各方所接受。但是，在大多数开征继承税或遗产税并想维持这一税制的国家，显示了一种趋势，即充分考虑给予死者近亲属的财产转移的税前扣除和免征额（法国和波兰，**2007**），扩大了对配偶或子孙后裔的对人豁免范围。同时实行税款支付的收付实现制，目的是使得继承人无须为税款融资而被迫出售作为遗产的资产。

9.4 遗产和赠与税变化趋势

3.开征或保留遗产税的国家

另外一个普遍的趋势是，许多国家纷纷降低了税率，如丹麦（1995）、芬兰（2008）、希腊（2008）、挪威（2009）、荷兰（2010）等。从美国的情况看，遗产税越来越成为政客们运用的一种工具，在两党政治竞争中成了政治谈判的筹码，比如美国2013年遗产税税率从计划的40%下降至35%，经济学家认为，这是党派之间政治利益博的结果，也是当时奥巴马为促进美国经济复苏作出的让步。历届美国总统都会将税收政策的重大调整看成任期内的重点工作。只是两党的党派差异明显，尤其是对富人的税收政策上，民主党一般会增税，而共和党则会减税。

9.4 遗产和赠与税变化趋势

4.发展特点与趋势

总体来看，各国遗产税呈现以下特点：

第一，各国遗产税并不作为其财政收入的重要组成部分，而引导和促进社会财富流转并影响再分配的功能不容忽视，因此往往表现为注重和所得税和资本利得税衔接，和赠与税相互补充。

第二，近年来遗产税变动的趋势并不确定，很多国家取消，但是也有一些国家重新征收或扩大范围，如美国、意大利、日本等。

第三，目前已开征遗产税的各国都依赖一套完备的法律体系，如对遗权有效性、继承顺序，对配偶、子女、慈善等捐赠以及其他特殊情况的减免等作出了明确的规定。当然，各国征收范围适用的标准并不一致，有的采取继承人常住地原则，有的采取国籍原则，也有的采取二者结合的原则。遗产税也需要广泛地通过税收协定防止双重征税。



中央财经大学
Central University of Finance and Economics



10

税收征管体制比较

185

10.1 税收管理体制比较

税收管理体制，是指在中央和地方政府之间划分税收管理权限的制度。税收管理权限包括：税收立法权、税收法律法规的解释权、税种的开征或停征权、税目和税率的调整权、税收的加征和减免权等。如果按大类划分,可划分为**税收立法权**和**税收法权**两类。

1. 税收管理体制模式

模式（1）：分散立法、税源共享、自上而下资金补助的分税制模式

这一模式以美国为代表。美国实行联邦制政体,政府机构分联邦、州、地方三级层次，各层次间不存在领导与被领导关系。与此相适应，美国税收管理体制也是三级分权，各级政府都有明确的事权和独立的征税权，是典型的分税制。其主要特点如下。

①税种上划分为联邦税、州税和地方税，**各自成体系，主要税种同源分享征收**。联邦税以所得税、社会保障税为主体，辅之以货物税、遗产税和赠与税、关税；州税以营业税（**销售税**）为主体,另外还有个人所得税、公司所得税和货物税；地方税以财产税为主体，此外还有地方政府的营业税和个人所得税。

10.1 税收管理体制比较

1. 税收管理体制模式

模式（1）：分散立法、税源共享、自上而下资金补助的分税制模式

②三级政府各自行使归属于本级政府的税收立法权、司法权及执行权

联邦税由联邦政府立法和执行，州税由州政府立法，地方税由地方政府立法，形成统一的联邦税收制度和有差别的州及地方税收制度并存的格局。各级政府都有自己的税收管理机构，它们之间不存在领导和被领导关系，只存在相互合作配合的工作关系。

③实行自上而下的补助金制度

美国的分税制不是绝对的分税制，存在收入分享成分，收入分享表现为自上而下的补助金制度。从政府层次看，补助金主要有联邦对州和地方政府的联邦补助金，以及州对地方的州补助金。联邦补助金主要有三大类：一般目的补助金、使用范围较宽的补助金（不要求配套）、规定用途的补助金（要求配套）。

在联邦补助金结构中，第三类补助金比重最大，约80%，第二类约13%，第一类约7%。美国通过财政手段以及法律手段，来实现联邦政府对州和地方政府的控制。联邦政府正是通过这种自上而下有控制、有目的的资金流动，来实现自己的政策意图。

10.1 税收管理体制比较

1. 税收管理体制模式

模式（1）：分散立法、税源共享、自上而下资金补助的分税制模式

④联邦、州、地方三级政府之间收入与职责划分清楚，各司其职

各级政府的支付主要依靠自己的收入。美国宪法对各级政府的财权作了一些具体的限制，即任何一级政府都不能妨碍其他政府的合法活动。因此，联邦政府在州和地方内的财产，州和地方政府不能对其课征财产税；州和地方政府也不能对联邦政府发行公债的利息所得征税；对卖给联邦政府的产品所获得的销售收入，州和地方政府也不得征收营业税。

模式（2）：税权适度集中、税种共享、财政平衡的分税制模式

这一模式以德国为代表。德国的财政体制也分为联邦、州和地方三级，三级政府的财政收入比例分别为50%、37%和13%，而支出比例则为45%、35%和20%，联邦政府财政收入的比重大于支出比重，以确保联邦政府对整个国民经济的宏观调控。德国的分税制有以下特点。

①税收适度集中。大多数税种立法权归联邦政府，收益权和征收权则分为州和地方两级。各州不但在宪法未赋予联邦立法权的范围拥有自己的立法权，而且在得到联邦法律的明确授权下也享有一定的立法权。此外，州还可以立法决定州税是否应归地方所有。地方政府有权决定某些地方性税种的开征、停征、减免税优惠政策等⁸⁸

10.1 税收管理体制比较

1. 税收管理体制模式

模式 (2)：税权适度集中、税种共享、财政平衡的分税制模式

②实行以共享税为主体，共享税与专享税并存的分税制模式。

各级财政的主要收入来源是共享税，税额大的税种均为两级或三级财政的共享税，包括：个人所得税、工资税、营业税、公司所得税、增值税等。这些税种要按规定的比例在各级政府之间进行分成。除增值税外，其他共享税的分配比例一经确定相对固定不变，增值税的分配比例根据联邦和州收支情况的变化，每两年磋商调整一次，其他小税在联邦、州、地方之间明确划分。

属于联邦税的有：各种消费税(如烟草税、咖啡税、茶税、糖税、盐税、照明税等)、公路税、关税、资本流转税、交易所营业税、保险税、兑换税、所得税和增值税附加，专享税则分别划归联邦、州或地方政府所有作为本级政府的固定收入。各州的专享税主要有财产税和行为税类的税收，包括财产税、遗产税、地产购置税、机动车税。地方政府的专享税主要有企业资本和收益税、娱乐税、土地税等。

10.1 税收管理体制比较

1. 税收管理体制模式

模式 (2)：税权适度集中、税种共享、财政平衡的分税制模式

③实行横向和纵向的财政平衡。

财政平衡分为联邦与州之间的纵向平衡和州与州之间的横向平衡。联邦政府运用财政职能，通过三级层次的分配来达到使各州财力大致平衡的目标。一是利用共享税的调节功能，提高人均财政收入低于全国平均值92%的贫困州的共享税分成比例；二是在富裕州和贫困州之间进行调剂。凡人均财政收入达到全国平均值102%以上的州为富裕州，需从其超过部分中拿出部分财力来帮助贫困州，使之人均财政收入达到95%；三是联邦政府从联邦财政收入中拨专款给贫困州，使贫困州的收入补到全国平均收入 99.5%。

④“一套机构，两班人马”的税收征管方式

在德国，税收的征收管理由各州的财政总局负责。总局内分设联邦管理局和州管理局两个系统。联邦管理局作为联邦政府的代理人进行活动，负责管理联邦所有的税收，其组织和官员也由联邦规定；州管理局则负责州税的征管工作。财政总局的局长由联邦政府与各州政府协商任命，局长既是联邦政府的官员，又是州政府官员，其工资由两级政府各支付一半。地方税务局作为各州政府的派出机构，只征地方税，并向地方政府负责。

10.1 税收管理体制比较

1. 税收管理体制模式

模式 (3) : 集中税权、分散事权、税种让与、专项补助的分税制模式

这一模式以日本为代表。日本政府机构分为中央、都道府县、市町村三级，各级政府的事权、财权划分和相应的法律制度以及政策决策管理权均集中在中央，但地方自主权特别是举办事业的自主权仍得到保证。因此，在财政上表现为大部分税源由中央掌握，由中央行使征税权，而财政支出的大部分由地方政府承担。日本分税制主要有以下特点。

①税种划分为国税和地方税，地方税又分为都道府县税和市町村税。

凡是征收范围广、影响全国利益的税种，如个人所得税、法人所得税（企业所得税）、继承税、赠与税、酒税、消费税等均列为国税。属于都道府县的税种有都道府县居民税（对个人和企业征收的一种税）、事业税（营业税）、不动产税、汽车购置税等，属于市町村税的有市町村居民税、固定资产税、电税、煤气税等。地方税一般征收范围窄、税源小，国税则征收范围广、税源大。国税收入总额占全部税收收入总额的 $\frac{2}{3}$ 。日本基本上不搞同源共享。

10.1 税收管理体制比较

1. 税收管理体制模式

模式 (3)：集中税权、分散事权、税种让与、专项补助的分税制模式

②立法权集中，执行权分散。

税收立法权都归国会，地方政府征收的税种原则上只限于“地方税法”中所列的法定税种。绝大部分地方税种均由“地方税法”规定标准税率或税率上限，地方政府不得随意改变全国统一的法定税率，不过地方政府经中央政府批准，可在法定税种以外开设普通税(普通税指不与支出直接联系，没有指定固定用途的税)。日本设有国税、地方税两大税务系统，国税由大藏省下设的国税厅及其分支机构负责征收，地方税由都道府县、市町村所属税务机构负责征收。

另外，在税种结构上采取双主体结构，即每一级政府都以两种税为主体税种。中央的主体税种是个人所得税和法人所得税，都道府县的主体税种是都道府县居民税和事业税，市町村的主体税种是市町村居民税和固定资产税。

10.1 税收管理体制比较

1. 税收管理体制模式

模式 (3)：集中税权、分散事权、税种让与、专项补助的分税制模式

③实行国家下拨税、国家让与税、国库支出金制度。

在日本，税收收入大部分虽然由中央政府征收，使用却大部分由地方政府进行。日本通过国家下拨税、国家让与税和国库支出金方式，实现中央政府对地方政府的财力专移。

- ✓ 国家下拨税是中央财政为保证各地方政府有足够的财力执行其应办的事业，而把国税中的所得税、法人税和酒税按一定的比例下拨给地方的一种税。国家下拨税是地方政府重要的收入来源，贫困地区得到的国家下拨税的比例更高。国家下拨税不确定专门用途，不附加其他条件,地方政府可以自由使用，如同地方政府税收一样，使地方政府能有一个比较稳定的收入。同时，它又是中央政府的一种地区平衡手段，用以平衡地区之间的收入差别。
- ✓ 国家让与税是中央财政为了让地方拥有财力以修建公路、维修机场或有关设施等，将地方道路税、汽车重量税、飞机燃料税、石油气税、特别吨位税五种国税的收入按一定的标准转让给地方政府的一种税。

10.1 税收管理体制比较

1. 税收管理体制模式

模式 (3)：集中税权、分散事权、税种让与、专项补助的分税制模式

③实行国家下拨税、国家让与税、国库支出金制度。

在日本，税收收入大部分虽然由中央政府征收，使用却大部分由地方政府进行。日本通过国家下拨税、国家让与税和国库支出金方式，实现中央政府对地方政府的财力专移。

✓ 国库支出金是中央政府为了对地方政府进行财政控制,对财政活动进行政策诱导，按特定目的和条件下拨给地方政府的专项补助金。补助金有三类：一是国库负担金即中央与地方共同承担的事务中全部由地方负责办理，中央按自己负担的份额拨给地方的经费；二是国库委托金，属于中央事权范围，但委托给地方承办，应由中央支付全部费用的国库支出金；三是国库补助金，中央出于宏观社会经济发展方面的考虑，给予地方兴办的某些事业以资金或奖励的支出。

10.1 税收管理体制比较

1. 税收管理体制模式

模式 (4) : 大权集中、小权分散、中央补助的分税制模式

这一模式以法国为代表，大多数发展中国家也主要采用该模式。长期以来，法国一直实行中央集权的管理体制，与此相适应，税收管理体制也高度集中，无论是征税权还是税款的分配使用权都由中央统揽，只把次要的税源划给地方。法国的分税制主要有以下特点。

①税收无共享税，也不搞同源性共享

法国税收分国税和地税两大部分，税源大的主要税种列为国税，包括个人所得税公司所得税、增值税、消费税、登记税、印花税、工资税和关税等。这些税种的收入列入中央预算，不与地方分成。列入地方税的是一些税源零星的税种，主要有建筑土地税非建筑土地税、行业税、财产转移税、娱乐税、居住税等。

②税收的立法权和行政权均集中在中央

法国无论是中央税还是地方税，税收法律和主要政策均由中央政府统一制定，地方只能按国家的法律政策执行，但地方也享有某些机动权力，如制定地方税税率，开征一些捐费，对纳税人采取某些减免税措施等。

10.1 税收管理体制比较

1. 税收管理体制模式

模式 (4)：大权集中、小权分散、中央补助的分税制模式

③一般补助和专项补助相结合的纵向财力分配制度

法国中央财政对地方财政的补助约占地方全部财政收入的25%，补助具体形式有一般补助和专项补助。一般补助是按市镇人口比例和征税情况进行补助，人口越多，征税越多，得到的补助也越多，主要是为了维护地方财政的收支平衡。专项补助是对地方兴修的专项工程给予的补助。

2. 可供借鉴的经验

(1) 税收管理体制都实行分税制。

发达国家的税收管理体制都实行分税制，即以税种划分为基础，确定各级政府的征税权。各国的分税制都不是绝对的分税制，不存在一级政府只能以本级税收收入安排本级财政支出的情况。分税制不等于国家财力的彻底分配，它只是国家全部税收收入的基本或初始的分配，各国都存在着不同形式的纵向或横向财政平衡机制。