

学校编码: 10384

分类号___密级___

学号: 12920061150477

UDC_____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

论我国“两税合一”课税模式的选择

Research on the Taxation Model's Choice of China's Unification of
Corporate Income Tax and Personal Income Tax

李春艳

指导教师姓名: 李刚 副教授

专业名称: 经济法 学

论文提交日期: 2009 年 3 月

论文答辩时间: 2009 年 月

学位授予日期: 2009 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2009 年 4 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名): 李春艳

2009年4月13日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：李春艳

2009年4月13日

内容摘要

对公司股息、红利所得的经济性双重征税问题历来是理论研究者 and 实践工作者关注的焦点问题之一，有关国家和地区以传统公司课税理论即“法人实在说”与“法人拟制说”为基础而采取古典制模式或者整合制模式。随着所得税对经济的影响越来越大，传统的古典制模式所存在的缺陷对经济的扭曲作用也越来越受到人们的关注。世界上很多国家和地区纷纷探寻适合自己国情的课税模式，来减轻或者消除经济性双重征税。我国长期以来实行的古典制模式也开始发生转变。

鉴于此，本文首先明确了经济性双重征税的内涵、所带来的弊端以及我国在解决这一问题上发展的方向，然后通过对大陆法系和英美法系比较有代表性的国家所得税制改革的介绍，得出对我国有益的启示，并且对分析所得的结论进行相应的法律制度设计。

本文的创新之处在于：首先，深入分析各国税制改革的原因，对比大陆法系和英美法系在税制改革上的相同点和差异之处，并得出对我国所得税制改革的启示，指出股利所得减半免税法与归集抵免制将分别是我国在解决经济性双重征税问题上的近期和远期制度设计。其次，结合我国从 2008 年 1 月 1 日起开始施行的《中华人民共和国企业所得税法》与新修改的《中华人民共和国个人所得税法》进行具体分析，并得出相应的法律建议。

关键词：两税合一；股利所得减半免税法；归集抵免制

厦门大学博硕士学位论文摘要库

ABSTRACT

Economic double taxation imposing on both corporate dividends and bonus is one of the hot topics concerned by both theoretical researchers and practical workers. Some related nations and districts use the classical system or integrated model based on traditional corporate taxation theory, Theory of Real Juristic Person and Theory of Artificial Juristic Person. With the increasing impact of income tax on economy, the defects of traditional classical system is imposing a distorted effect on economy, which attract more and more attention. More and more nations and districts are exploring their own taxation model in order to relieve or eliminate economic double taxation. The classical system which has been always used in china is transforming.

Therefore, the paper firstly affirms that the concept of economic double taxation, its defects and the trend of our country to solve the problem, and then by introducing the representative countries' income taxation of civil law system and common law system, drawing a conclusion about the innovation of our country's income taxation. Based on the above, the paper designs corresponding legal system.

The article embodies innovation mostly in two aspects: The first one is that by analyzing why some countries reform their taxation penetratingly and comparing the taxation reform of civil law system with that of common law system, the author points out that half-income system and imputation system will be our country's recent design and long-term design. Secondly, by analyzing the Law of the People's Republic of China on Enterprise Income Tax and Individual Income Tax Law of the People's Republic of China, the author proposes several related suggestions.

Key words: Unification of CIT and PIT; Half-income System; Imputation System

厦门大学博硕士学位论文摘要库

目 录

导 言	1
第一章 我国对公司所得经济性双重征税现状	3
第一节 经济性双重征税问题概述	3
一、经济性双重征税原因分析	3
二、经济性双重征税在我国的发展历程	4
三、经济性双重征税存在的弊端	6
四、减除经济性双重征税的积极意义	8
第二节 当前我国解决经济性双重征税问题所做的努力及存在的问题	8
一、各种“两税合一”整合制模式概述	8
二、当前我国在解决经济性双重征税问题上所做的努力	10
三、我国解决经济性双重征税存在的问题	11
第二章 其他国家和地区解决经济性双重征税问题的实践	12
第一节 大陆法系国家和地区的实践	12
一、德国	12
二、法国	13
三、台湾地区	16
四、小结	18
第二节 英美法系国家和地区的实践	19
一、美国	19
二、英国	20
三、小结	23
第三节 通过比较分析得出的对我国的启示	23
一、“两税合一”课税模式选择的灵活多样	23
二、通过立法的方式的规定	24
三、股利所得减半免税法在近几年的广泛运用	24
四、税改过程中应综合考虑各项因素	25
五、近期制度设计与远期制度设计的结合	25

第三章 符合我国国情的“两税合一”课税模式及立法建议	26
第一节 近期制度设计	26
一、股利所得减半免税法与我国当前国情的契合	26
二、相应的立法建议	28
第二节 远期制度设计	30
一、从远期看, 归集抵免制是我国“两税合一”课税模式的合理选择	30
二、归集抵免制实施的条件及相应的立法建议	33
结 语	36
参考文献	38

厦门大学博士论文摘要网

CONTENTS

Preface	1
Chapter 1 Current situation of our country's economic double taxation.....	3
Subchapter 1 Overview of economic double taxation	3
Section 1 Concepts and reasons' analysis of economic double taxation	3
Section 2 Developing process of economic double taxation	4
Section 3 Defects of economic double taxation.....	6
Section 4 Significance of relieving or eliminating economic double taxation	8
Subchapter 2 Efforts and problems of solving economic double taxation	8
Section 1 Overview of various combined systems	8
Section 2 our country's efforts to solve economic double taxation	10
Section 3 problems in solving economic double taxation	11
Chapter 2 Practice in solving economic double taxation in other countries and areas.....	12
Subchapter 1 Practice in countries and areas of civil law system	12
Section 1 Germany.....	12
Section 2 France.....	13
Section 3 Taiwan district.....	16
Section 4 Summary	18
Subchapter 2 Practice in countries and areas of common law system.....	19
Section 1 United States of America	19
Section 2 England	20
Section 3 Summary	23
Subchapter 3 Conclusions by comparing and analyzing	23
Section 1 Flexibility of choosing different taxation models.....	23
Section 2 Legislation	24
Section 3 Wide use of half-income system.....	24

Section 4 Comprehensive considerations of various factors	25
Section 5 Combinations of recent system and long-term system	25
Chapter 3 Appropriate taxation model in China and legislation suggestions.....	26
Subchapter 1 Recent system design.....	26
Section 1 Coordination between half-income system and our country' current conditions.....	26
Section 2 Corresponding legislation suggestions	28
Subchapter 2 Long-term system design.....	30
Section 1 Coordination between imputation system and our country's long-term conditions.....	30
Section 2 Requirements of imputation system and corresponding legislation suggestions.....	33
Conclusion.....	36
Bibliography	38

廈門大學博碩士學位論文

导 言

现代税制结构中，所得税制占有很重要的地位，发达国家一般以所得税作为主体税类，发展中国家所得税制的内容和地位也日益提高。企业所得税作为所得税制的一个组成部分，在国外的税收法律中居于非常重要的地位。从大多数国家或地区对企业所得征税的税种来看，^①多数国家为“公司所得税”（如美国、英国、加拿大、澳大利亚、法国等），有的国家为“法人税”（如日本、德国），也有国家称之为“企业所得税”（如意大利），我国台湾地区将其称为“营利事业所得税”。^②

对公司股息、红利（以下简称“股利”^③）所得的经济性双重征税问题由来已久，根据法律规定，自然人和法人都可以成为公司的股东。^④从我国的现状来看，对于法人股东而言，根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称“新《税法》”）相关规定其从公司获得的股利收益可以进行相应的税收抵免，^⑤从而在一定程度上消除双重征税问题。笔者在本文中讨论的内容主要是公司与其自然人股东之间的征税问题，与此同时，对于一人公司而言，由于其自身具有的诸多特殊性，有的学者主张对其采取所谓“合伙法”的单一课税模式以完全排除双重征税，^⑥本文也暂不予考虑这一特殊经济形式。除一人公司以外其他类型公司的双重征税问题，是本文考察的重点。

对于如何解决经济性双重征税问题，各国做法不一。美国一向被认为是古典制的典型代表，近些年来却在探索所得税一体化的道路；改革以前的德国实行完全的整合制模式，如今却越来越向古典制靠拢。各国都在根据形势的需求和变化调整自己的税收政策。在我国，长期以来实行的古典制也已开

^① 若无特别说明，本文混同使用“企业所得税”与“公司所得税”二词。

^② 中国企业所得税制改革与立法问题思考[EB/OL].

http://www.chinaacc.com/new/2005_7/5072711495032.htm, 2009-01-18.

^③ 投资者以股东身份，按照持股的数量，从公司盈利的现金分配中获得的收益，具体包括股息和红利两部分，简称“股利”。按西方公司法规理解，股息是指股票持有者凭股票定期、按固定的比率从公司领取的一定盈利额，专指优先股而言。红利是就普通股而言，即普通股股东从公司盈余分派中获得的收入收益。股息率是固定的，红利率则不稳定，只能视公司盈余多少和公司今后经营发展战略决策的总体安排而定。

^④ 彭真明.公司法教程[M].北京:对外经济贸易大学出版社,2007.214.

^⑤ 新《税法》第26条:企业的下列收入为免税收入:...(二)符合条件的居民企业之间的股利、红利等权益性投资收益;(三)在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所所有实际联系的股利、红利等权益性投资收益。

^⑥ 李刚,龙稳全.论一人有限责任公司课税模式的选择[J].涉外税务,2006,(10):22-25.

始发生改变。在“两税合一”课税模式的选择上，学者们仁者见仁、智者见智，分别提出自己对减轻或者免除经济性双重征税问题的看法。但是，一方面，当前的大多数研究对该问题的探讨过多地停留在理论层次而没有结合我国的实际，另一方面，也没有结合我国的具体法律法规，提出相应的立法建议，以指导我国的税收实践。

通过对比大陆法系和英美法系有关国家和地区的做法，找出其中的相似之处，提出符合我国国情的“两税合一”课税模式，并对其进行法律上的规定，对于解决经济性双重征税问题，促进我国税收法制的完善，以更好的指导我国的税收实践，将具有重要的理论意义和现实意义。

第一章 我国对公司所得经济性双重征税现状

第一节 经济性双重征税问题概述

一、经济性双重征税原因分析

（一）经济性双重征税内涵的界定

世界各国的公司所得税制，历来存在着古典制（又称独立制，Classical System）模式与整合制（又称合并制，Combined System）模式两种不同的课税模式：前者在公司环节对公司所得课征一次公司所得税，在自然人股东环节对其从公司获得的股利所得再课征一次个人所得税，从而构成对公司所得的经济性双重征税；与之相对应的，整合制模式则采取各种方式来减轻甚至消除双重征税，将公司所得税与个人所得税相结合，即实行所谓的所得税一体化，简称“两税合一”。

（二）不同课税模式存在的原因分析

之所以存在古典制与整合制两种完全不同的课税模式，源于不同国家和地区对“双重征税”的态度不同，在西方，这种分歧体现在“法人实在说”与“法人拟制说”之间的争议。

1. 法人实在说

“法人实在说”认为，公司组织不同于非公司组织（如个人独资、合伙企业），而须就公司组织单独缴纳所得税，是因为公司是一种区别于其成员的个体意志和利益的组织体，除享有了与其他经济组织一样的经营权利和政府公共服务外，还特别享受了有限责任的权利，公司只以注册出资额对债权人等负责，超过此限度就与出资者无关，这使得公司与出资者在经济利益的联系上具有相对的割裂性。与此特有权利相对应，公司既然已经是独立于出资者的具有独立“人”格的法律实体，就应该承担相应的特别义务，即就一定期间获得的净所得缴纳公司所得税。^①

2. 法人拟制说

^① 王利明.民商法研究[M].北京:法律出版社,1999.121.

根据“法人拟制说”，公司的存在是以股东的存在为前提的，法人是虚拟的，并非客观存在，因而不具备承担直接纳税的能力与资格，一切税负只能归宿于独立存在的自然人，因而，同时对公司和自然人股东征税的做法造成了经济性双重征税。

二、经济性双重征税在我国的发展历程

（一）经济性双重征税在我国发展的大致历程

长期以来，我国企业所得税与个人所得税并存。根据 1991 年 4 月 9 日七届全国人大第四次会议通过的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》的规定：企业所得税（包括内资企业和外商投资企业）的基本税率为 33%，且对境内投资方企业适用的所得税税率高于被投资企业适用的所得税税率时，除国家税法规定的定期减免税收优惠以外，其取得的投资所得应当按照规定还原为税前收益后，并入投资企业的应纳税所得额，依法补缴企业所得税；企业对境外投资已经在境外缴纳的所得税税额，采用限额抵免法或定率抵扣法避免重复征税，但是都没有明确是否仅限于直接抵免，是否可以有条件进行间接抵免和多层抵免。根据 1980 年 9 月 10 日五届全国人大第三次会议通过，2007 年 12 月 29 日修订的《中华人民共和国个人所得税法》（以下简称《个人所得税法》）的规定，我国个人所得税实行分类课税制，其中股利所得按 20% 的税率计征，不作任何扣除，存在经济性重复征税；但是纳税人从中国境外取得的所得，准许其在应纳税所得额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额，其扣除额不得超过该纳税人境外所得依照中国个人所得税法计算的应纳税额。

综上可知，在我国企业所得税采用“古典制”模式、个人所得税采用分类课征模式下，企业利润首先按照规定税率缴纳企业所得税，然后税后利润中用于分配的股利，属于法人股利的可能要补缴企业所得税，属于个人股利的则还要征收个人所得税，即对公司利润和股东收到的股利征税，形成了经济性双重征税。

新《税法》第 4 条规定，企业所得税的税率为 25%；非居民企业在中国境内未设立机构、场所，或者虽设立机构、场所，但取得的所得与该机构场

所没有实际联系的，适用税率 20%。第 23 条规定：“企业取得的下列所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照本法计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，可以在以后五个年度内，用每年抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补：（1）居民企业来源于中国境外的应税所得；（2）非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。”第 24 条规定，“居民企业从其直接或者间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益，外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得负担的部分，可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额，在本法第 23 条规定的抵免限额内抵免。”第 26 条规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性收益为免税收入，不征收企业所得税，即资本参与免税。

综上所述，目前我国在所得税一体化的模式选择上，企业所得税法虽然仍采用古典制模式，但降低了企业所得税税率（由 33% 降到 25%）。并对居民企业的境外股利所得实行直接抵免和间接抵免，而且居民企业之间实行国内资本参与免税制，^①这相对于所得税法修改以前不可不说是一个进步。

尽管我国的公司所得税制朝着更为中性、公平的方向发展，但相对于世界上很多已经在“两税合一”道路上探索过多年的国家，我国所采用的古典制模式与世界上先进国家和地区的税制还是相差甚远。

（二）我国经济性双重征税产生的原因分析

1. 现行总体税制设计没有充分考虑重复征税对税收的影响

现行的总体税制设计是以抑制过度投资为背景的，因此没有考虑免除经济性双重征税问题。我国现有的各项制度，基本上都是在短缺经济条件下形成的，其政策倾向都是约束消费和抑制投资，税收制度当然也不例外。另外，我国现行税制的基本框架是通过 1994 年税制改革建立起来的，而 1994 年税制改革正是以 1993 年宏观经济紧缩政策为背景设计的，明显带有抑制社会投资的政策倾向。^②

2. 我国企业所得税采用古典制模式

^① 容建华. 论股息所得“两税一体化”的法律规制[J]. 现代财经, 2008, (3): 92-97.

^② 刘佐. 社会主义市场经济中的中国税制改革[J]. 当代中国史研究, 2003, (5): 46-53.

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库