

巴西、阿根廷税法体系及借鉴

中国税收科研代表团

【摘要】巴西、阿根廷税收立法层次高,以宪法规定税收权力和税收立法的主要方面,并以国家税收法衔接宪法和税法。两国税种设置较全面,按照联邦、州或省、市三级分别设立税种,各级政府的税收配置也较合理。

【关键词】巴西;阿根廷;税法体系

【中图分类号】F810.422 【文献标识码】A

【文章编号】1006-3056(2005)11-0048-03

巴西、阿根廷联邦、州或省、市三级分享立法权,税种设置较全面,各级政府的税收配置也较为合理(两国税收法律体系概况详见表1)。

对巴西、阿根廷两国税收法律体系的评析与借鉴

(一)立法

1.宪法规定税收权力和税收立法的主要方面

巴西联邦宪法规定了税收的基本原则、对征税权的限制、各级政府的税权和政府间税收收入分享制度以及联邦、州、市的立法权。阿根廷联邦宪法也规定了同自决权相关的事宜。中国宪法中的涉税条文过于简略,仅在第五十六条规定“中华人民共和国公

民有依照法律纳税的义务”,显然不够,应适当增加有关内容。

2.以国家税收法衔接宪法和税法

为了衔接宪法和税法,巴西制定了国家税收法,规定了税收法律的制定、税收立法程序和税法的内容、对外签订的税收协定等等。中国没有税收基本法,只是分税种单独制定了一些法规条文,而《中华人民共和国立法法》中只有一处提到税收,即第二章第一节第八条:“下列事项只能制定法律:……(八)……税收……的基本制度”,缺乏可操作性。中国是否应当制定税收基本法目前尚处于研究中。

3.税收立法层次高

巴西、阿根廷两国的联邦税法草案由总统或议员提出,经议

会审议、通过成为法律,由总统签署、公布后实施,可见两国的税收立法层次都比较高。中国现行税法大多数不是全国人民代表大会通过的法律,而是国务院制定的行政法规,又以暂行条例居多。一些过时的税法没有及时修正,一些应当升格为税收法律的行政法规没有及时升格,一些需要制定的新的税收法律和行政法规没有及时制定,税务部门所能做到的只是加强税收征管。因此,应当加强税收立法工作:及时修正税收法律,及时把税收行政法规升格为法律,及时制定新的税收法律和税收行政法规。

4.地方拥有一定的税收立法权

巴西、阿根廷两国的省、市对所管辖的税种享有一定的立法权,这对于地域辽阔、经济发展很不平衡的中国是有借鉴意义的。我国可以考虑将地方税的立法权划分为三个级次:一是在全国范围内征收,对宏观经济影响较大的地方税种(如营业税),由中央立法,同时赋予地方一定的调整权(如税率);二是在全国范围内征收,但是对宏观经济影响较小或

表1：巴西、阿根廷税收法律体系概况表

国家 税法体系概况	巴西	阿根廷
立法	<p>联邦、州和联邦区(以下统称州)市三级分享立法权,其中每一级都设有各自的议会以及宪法,享有相对独立的税收立法权,但税种设立权集中于联邦,州和市仅对所管辖的税种享有部分的立法权。州和市在立法上各不相同,特别是在税种和组织机构的管理方面差别很大。</p>	<p>联邦议会是最高立法机构,拥有立法,监督政府,决定财政、税收和其他内外政策等权力。各省必须遵守联邦宪法和根据该法制定的联邦法律以及同外国签订的条约。联邦和各省、市设立三权分立的机构,在所管辖的地域内行使立法、司法和行政管理职权,包括对税种实施管理,拥有本级税收收入征收权和使用权。省议会拥有一定的税收立法权,除了开征税种以外,可以进行其他涉税立法。</p>
行政	<p>总统对国会通过的法案有否决权,可以用行政命令的方式发布具有法律效力的临时条例,此类条例的有效期为30日。在国会投票同意或修改前,临时条例的有效期可以无限期延长。由于临时条例的制定比较便捷,所以,行政机关经常使用这种方式。</p>	<p>政府组织形式为总统制。总统和议员都拥有法律提案权,有权参与国家法律的制定、批准和公布。总统可以对议会批准的法案行使否决权,有权为国家法律的实施发布命令,有权推迟议会例会或召集议会特别会议等。各省实行自治,省长拥有参与制定法律、公布和监督执行省的法律、制定省的税收制度(不包括税种的立法)等职权。市政府负责管理本市的行政和经济等事务,其主要职权包括:每年制订财政预算,征收各种税捐等。</p>
司法	<p>在联邦和州均采用三级三审制。最高法院由7名大法官组成。大法官由总统提名,经参议院绝对多数同意后任命。对州法院判决结果不服的,可以上诉到联邦法院。</p>	<p>联邦、省、市分别设有初级法院、中级法院和高级法院。联邦最高法院由5名法官和1名国家总检察长组成。联邦司法机关和省、市的司法机关分别独立,无从属关系。联邦司法机关对国家宪法和其他法律的实施起监督作用。</p>
主要税种	<p>工业产品税:是联邦对工业生产环节的产品和进口的工业产品征收的,实行价外税,采用“生产型”增值税抵扣办法。允许凭发票扣除用于生产应纳税项目的外购原材料、半成品和包装物所包含的进项税额。其税率一般从3-25%(25%的高税率适用于卷烟、化妆品等奢侈品)不等。</p> <p>商品流通税:亦称货物流通、运输和通信服务税,是州对商品销售、州际运输和通信服务收入征收的,实行价外税和“生产型”增值税税额抵扣法,可以凭发票扣除前一环节进项税额。税率一般为7%或25%,后者适用于某些非生活必需品或奢侈品。州与州之间税率有所不同。</p> <p>公司所得税:纳税人包括在巴西境内经营的各类</p>	<p>增值税:对所有货物和劳务征收,基本税率为21%。能源、煤气、自来水的适用税率为27%,自建房屋和在国内销售的牛、牛肉、水果、蔬菜及相关劳务等的适用税率为10.5%,出口货物和劳务适用零税率;日常消费品(如牛肉、牛奶、面包和各类药物等)等规定项目可以免税。</p> <p>消费税:对特定的货物和劳务征收,税目包括酒、酒精、香烟、燃料油、天然气、化妆品、汽车、非酒精饮料、通信服务等;计税依据为销售收入;税率从2-68%不等。</p> <p>营业税:对企业和个人的所有经营收</p>

者地方特色浓厚的税种(如房产税),由中央制定基本法规,实施细则由地方制定;三是经中央批准,地方可以结合当地经济和社会发展状况,在本区域范围内单独开征某些税种。

(二)司法

在巴西、阿根廷的税收诉讼案件中,哪怕很小的案件,一般也要审理一年以上。与之相比,中国法院的税务案件处理效率是比较高的。但三国同行都感到,由于没有专门的税务法院,税务诉讼案件的审理受到很大限制,许多应当通过司法程序处理的税务案件,只能通过行政手段解决,甚至不了了之,从而影响了税法的刚性。即使某些税务案件进入了司法程序,由于法院中没有税收专业法官,一般法官对税法 and 税务管理的理解往往出现偏差,导致审判结果不理想。因此,有必要建立专门的税务法院或者在普通法院中设立专门的税务法庭。

(三)税制

巴西和阿根廷税制的共同特点是:税种设置较全面,各级政府的税收配置也较合理。目前中国税制有以下三个比较突出的问题亟待解决:其一,主体税种不够完善,如增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税、房地产税等,存在问题较多,影响着税制优化程度,应当设计合理,立法完善。其二,一些实践证明已经过时的税种,如固定资产投资方向调节税、屠宰税、筵

<p>法人、外国公司在巴西的子公司、分公司、代理机构和办事机构、合作企业以及非正式合作企业。税率为15%；对于年税前利润超过24万雷亚尔的部分还要征收10%的附加税。</p> <p>个人所得税：征税所得包括就业所得、资本利得和投资所得。为了排除通货膨胀对税收的影响，个人所得税税率表(表2)中的档次按照OTN即指数化的货币单位划分级距。除了联邦政府征收的个人所得税以外，州政府也征收地方个人所得税，税率为1-5%。</p> <p>劳务税：市政府对州政府征收的商品流通税以外的劳务征收的一种税。征税对象为兼有货物销售的劳务提供(如维修店、旅馆、饭店等)计税依据为纳税人取得的劳务收入，税率从2-5%不等。</p> <p>金融交易税：对贷款，外汇交易、保险和证券交易、与黄金有关的交易等被法律定义为金融资产或者外汇工具的交易征收。纳税人为借款人、受保人和外汇、证券、黄金购买者。贷款业务税率一般在0.0041-1.8%之间，保险合同适用0-4%的税率。</p> <p>遗产和赠与税：各州都有权征收。不动产以所在地为纳税地点，动产、金融证券和债权以捐赠人所在地或凭证出具地为纳税地点。税率从2%到8%不等。</p> <p>社会保障税：按月薪计征，雇员的适用税率为7.65-11%，由雇主代扣代缴；企业(雇主)的适用税率为15-22.5%；家庭企业(雇主)的适用税率为12%；自营职业者(雇员)的适用税率为20%。2004年1月的月征税限额为228雷亚尔。此税可在所得税前扣除。</p>	<p>入征收，各省税率不一。商业、服务业的适用税率为2.25%至3%，农、林、牧、渔、矿业的适用税率为0.8-1%，工业的适用税率为1.5-2%，金融、保险业的适用税率为4.1-6%。</p> <p>公司所得税：纳税人包括阿根廷境内的法人和外国企业的分支机构。基本税率为35%；利息税率为12%，特许权使用费税率为24%。股息免税。</p> <p>个人所得税：采用自行申报制度。工资所得实行代扣代缴办法。税前扣除项目主要包括：纳税人的生计扣除，受抚养者和受赠养者的扣除。社会保障税、人寿保险、私人退休金、捐款等项目也允许扣除，并有一定数额的限制(税率见表3)。</p> <p>财产税：对个人拥有的不动产、交通工具、股本债券和银行账户征收。2001年，财产税的免征额为10.23万比索；超过免征额至30.23万比索的部分，税率为0.5%；超过30.23万比索的，税率为0.75%。</p> <p>社会保障税：对年销售额超过4800万比索的从事商业和服务业的企业雇主按照27%的税率征收，其他行业按照23%的税率征收。雇主负担的具体项目：养老保险为10.17%或12.71%，医疗保险为6%，家庭补贴为4.44%或者5.56%，社会劳务补贴为2.39%或者2.73%。由雇员负担的养老保险为7%或11%，医疗保险为3%，社会劳务补贴为3%。</p>
<p>分税制</p>	<p>实行联邦、州和市三级划分税种、分散立法、分别征管、主要税种收入共享的分税制。关税由联邦政府专享，遗产和赠与税由州政府专享，城市不动产税、不动产转让税和劳务税等税种由市政府专享。工业产品税、公司所得税、个人所得税、金融交易税等税种由联邦与州、市共享，由联邦政府征收；地产税由联邦与市共享，由联邦政府征收；商品流通税、机动车税等税种由州与市共享，由州政府征收。</p> <p>将各项税收收入按照税种分别划归联邦、省和市级管理。联邦的主要税种收入共享。联邦政府征收的税种主要有增值税、消费税、公司所得税、个人所得税、社会保障税、关税等，其中前四种税为共享税，按来自各省的共享税收入和规定比例分成，联邦分享44%、省、市分享56%；省政府征收的税种主要是营业税。市政府征收的税种主要是财产税、印花税等，收入较少。</p>

表2：2005年巴西联邦个人所得税税率表

级数	年应纳税所得额	税率(%)
1	不超过13968雷亚尔的部分	0
2	超过13968雷亚尔至27912雷亚尔的部分	15
3	超过27912雷亚尔的部分	27.5

注：2005年4月的汇率：1美元=2.58810雷亚尔，1雷亚尔=0.386384美元。

表3：2004年阿根廷联邦个人所得税税率表

级数	年应纳税所得额	税率(%)
1	不超过10000比索的部分	9
2	超过10000比索至20000比索的部分	14
3	超过20000比索至30000比索的部分	19
4	超过30000比索至60000比索的部分	23
5	超过60000比索至90000比索的部分	27
6	超过90000比索至120000比索的部分	31
7	超过120000比索的部分	35

注：2005年4月的汇率：1比索=0.346170美元，1美元=2.88875比索。

席税、农业税等，却一直没有废除，影响了税制结构的科学性，应当废除。同时，被各国税收实践证明的一些优良税种，如社会保障税、遗产和赠与税等，在中国税制中长期缺位，应当适时开征。其三，地方税制度比较落后，应当尽快改革。此外，中国现行税制偏重征收的财政职能，对于税收的公平、效率要求不够重视。因此，今后在税收制度立法中应当加大税收对于经济发展和收入、财产分配的调节力度。

(四)分税制

巴西、阿根廷都按照联邦、州或者省、市三级分别设立税种。对于地方的财政收入不足，巴西采用税收转移支付的方式来解决，阿根廷则采用共享税收入比例分成的方式来解决。中国现行分税制中的共享税收入划分办法比较复杂，很不规范。例如，增值税收入中海关代征的部分归中央政府，其余部分中央政府分享75%，地方政府分享25%。内、外企业所得税规定的部分全部归中央政府，其余部分中央政府分享60%，地方政府分享40%。个人所得税实行总额比例分成办法，中央政府分享60%，地方政府分享40%。这种过于复杂、不规范的共享税分成办法应当加以简化和规范。

成员：刘佐 骆翀
朱广俊 魏志梅
丁淑芬 顾红