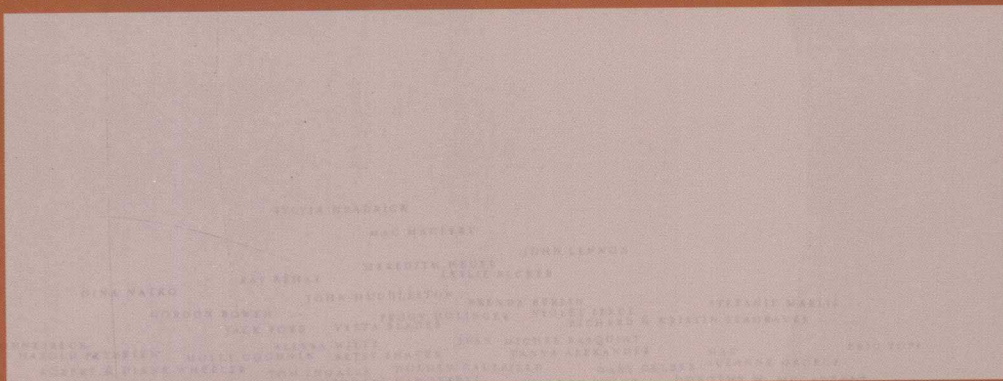


21世纪 经济与管理规划教材
税收系列
中国税收教育研究会推荐教材

外国税制教程

FOREIGN TAXATION SYSTEM


付伯颖/编著



书馆



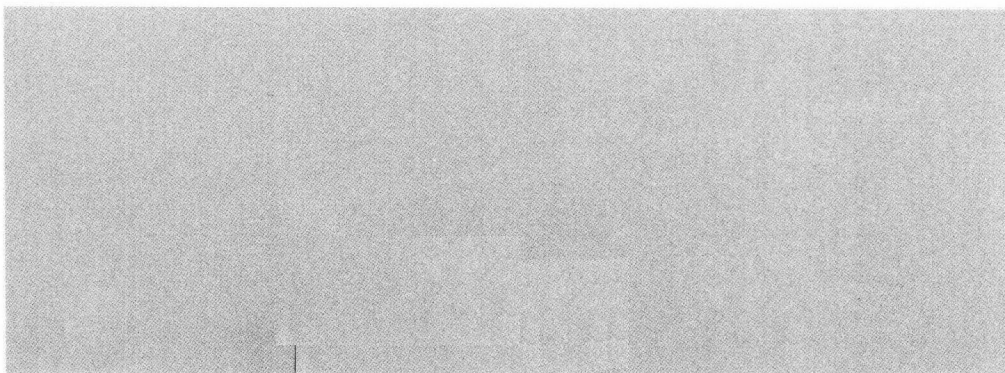
北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

 **21世纪经济与管理规划教材**
税收系列
中国税收教育研究会推荐教材

外国税制教程

FOREIGN TAXATION SYSTEM

付伯颖/编著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

外国税制教程/付伯颖编著. —北京:北京大学出版社,2010.4
(21世纪经济与管理规划教材·税收系列)

ISBN 978-7-301-16322-1

I. 外… II. 付… III. 税收制度-外国-高等学校-教材 IV. F811.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2009)第204618号

书 名: 外国税制教程

著作责任者: 付伯颖 编著

责任编辑: 曾默之

标准书号: ISBN 978-7-301-16322-1/F·2354

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路205号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926
出版部 62754962

电子邮箱: em@pup.pku.edu.cn

印刷者: 河北滦县鑫华书刊印刷厂

经 销 者: 新华书店

730毫米×980毫米 16开本 26印张 465千字

2010年4月第1版 2010年4月第1次印刷

印 数: 0001—4000册

定 价: 42.00元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子邮箱:fd@pup.pku.edu.cn

税收系列编委会

主 任 安体富

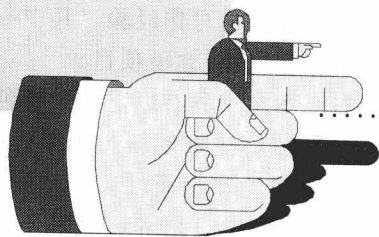
副主任 汤贡亮 杨志清

编 委 (按姓氏笔画排序)

王国清 刘 蓉 匡小平 陈志勇

吴旭东 於鼎承 庞凤喜 郭庆旺

胡怡建 赵惠敏 雷根强



总序

中国税收教育研究会于2007年3月在中央财经大学成立,旨在以中国特色社会主义理论为指导,贯彻新时期治税思想,按照理论联系实际和“外为中用”的原则,开展税收教育研究和学术交流,服务于我国税收教育事业发展,提高税务专业人才培养的质量,为社会主义市场经济建设服务。

研究会成立近三年来,得到了国家税务总局教育中心、全国税务界以及科研院校的关心和支持。研究会一方面十分重视自身的建设与发展,另一方面,通过这个平台,促进了全国各相关高校之间税收教育与教学的交流和相互借鉴,加强了理论研究部门和税务系统之间的信息沟通,构建了税收理论与教学实践相结合的桥梁,增强了研究会的凝聚力和吸引力。而参与和支持学科教材建设,亦是研究会推动国内税收教育与教学的重要形式之一。

目前我国近三十所普通高等院校已经开设了税收专业,在校学生人数近六万人(不包括函授、成人高考等非正规教育学生),但国内教材市场上尚缺乏一套体系完整、种类齐全,尤其是能反映当前税收理论与实践最新进展的税收专业教材。为推动税收专业高等教育的进一步发展,中国税收教育研究会联合北京大学出版社,组织全国各大财经高等院校编写了“21世纪经济与管理规划教材·税收系列”,力争成为国内领先、品种齐全、内容新颖、具有长期影响力的税收专业教材。

为确保丛书的高质量、高水平,丛书由国内知名教授和税务专家组成编委会,由中国税收教育研究会名誉会长、中国人民大学安体富教授担任主编,与出版社共同遴选作者并认真审查各门教材的内容。丛书的作者均为国内重点财经院校税收学专业的知名教授、学者或骨干教师,他们长期从事本科生的一线教学与

研究工作,具有丰富的教学和教材写作经验。其中一些教材已经获批“十一五”国家级规划教材和北京市精品教材立项项目。

与国内同类教材相比,本丛书具有以下几个特色:

第一,内容全面,编写规范,注重创新。在课程设置上,与高校税收专业的开课情况保持一致,突出权威性和全面性。具体到在每本教材的写作上,一方面,要求作者遵循本科生培养目标、培养方案和教学大纲的基本要求;另一方面,考虑到读者的需要和作者的教学所长,尊重作者的独创内容,鼓励作者融入自己的研究成果,有所突破和创新。

第二,体例新颖。丛书在编写体例方面,设计了“资料卡”、“案例分析”、“国际视点”、“相关内容链接”等栏目,以丰富和拓展相关知识。同时,为了便于学生把握重点,养成思考问题的习惯,每章还设计了“学习目标”、“本章小结”、“重要术语”、“思考与练习”等栏目。

第三,核心教材与教辅资料同步开发,以便于教学和推广。丛书将在出版教材的同时,为教师免费提供教学课件和习题解答等资料。

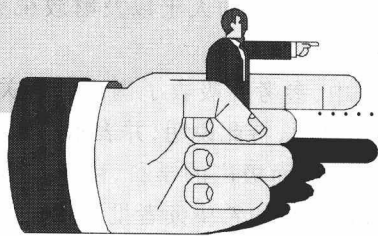
本丛书主要面向国内税收专业的本科生或低年级研究生教材,同时,也可作为函授及成人高等教育教材,以及税务工作人员和企业财务管理人员的学习用书。

在丛书的策划、出版过程中,得到了北京大学出版社及中国税收教育研究会会员单位的大力支持,中央财经大学税务学院的樊勇副教授做了大量的工作,在此一并表示感谢。

由于时间仓促,本系列教材仍存在许多不足之处。我们期望有更多的院校和老师采用这套教材,并欢迎各位同仁提出批评和建议,以利于改进和完善。

中国税收教育研究会

2009年12月10日



前言

经济全球化使世界各国经济的相互依存度日益增强。税收作为政府宏观调控的主要政策工具,在制度建设和政策设计等方面始终在充分考虑本国国情和遵循国际惯例之间寻找最佳的契合点。由于世界各国的经济发展水平、政治体制和文化背景等存在差异,世界各国税制也各具特色。借鉴国际成功经验,构建符合我国国情的税制体系一直是我国制度改革所追求的目标之一。为此,我们在外国税制多年教学与科研工作的基础上编写了这本教材。

本书编写的目的是通过客观分析世界具有代表性的国家的税制建设、税制改革和税收征管方面的经验,为中国税制建设和税制改革提供理论和实践上的指导。

与其他教材相比,本书的编写体现了以下特色:一是以税种为主线,总论与分论相结合,这有助于学生在学习过程中与前期课程较好地衔接,使学生全面系统地把握所学知识;二是针对不同税种的特点,突出世界不同类型国家在税制设计中的特点及经验做法,追踪典型国家税制改革的动态,把握全球性税制改革的发展趋势;三是密切结合中国税制改革的实践,通过各章设置的“比较与借鉴”一节,拓宽学生思维,结合中国现行税制中存在的问题,借鉴国外成功经验,为中国税制改革提供参考。

本书共分十一章。第一章为外国税制概述;第二章至第五章为外国所得税制度,包括外国个人所得税制、外国公司所得税制、外国资本利得课税和外国社会保障税制;第六章和第七章为外国商品与劳务税制,包括外国增值税制、外国消费税制;第八章和第九章为外国财产税制;第十章和第十一章为外国税制管理。

本书适合作为大学本科外国税制课程的教材,也适用于从事

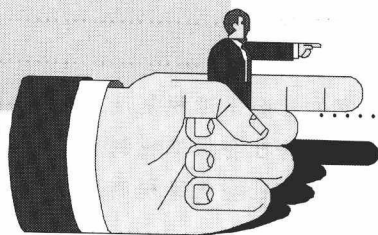


国际贸易、国际金融、国际经济的人士以及财政税务部门 and 对外经贸部门员工学习外国税制的参考书。

本书在编写过程中,参考并吸收了国内外有关外国税制方面的大量专著、教材、相关资料及网络资源,特此说明,并表示感谢。

外国税制是一门涉及面极广的学科,由于作者知识水平有限,加之时间仓促,错误和疏漏在所难免,恳切希望读者批评指正。

作者
2009年10月



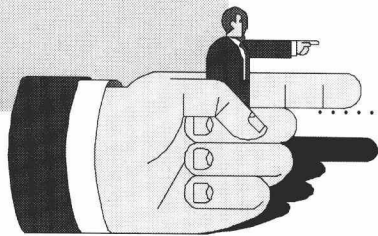
目 录

第一章 外国税制概述	(1)
第一节 外国税制结构	(3)
第二节 外国税收负担	(18)
第三节 世界各国税制改革	(26)
第四节 比较与借鉴	(35)
第二章 外国个人所得税制	(45)
第一节 个人所得税制概述	(47)
第二节 发达国家的个人所得税制度	(63)
第三节 发展中国家的个人所得税制度	(76)
第四节 中东欧国家的个人所得税制度	(81)
第五节 比较与借鉴	(87)
第三章 外国公司所得税制	(97)
第一节 公司所得税制概述	(99)
第二节 发达国家的公司所得税制度	(111)
第三节 发展中国家的公司所得税制度	(120)
第四节 中东欧国家的公司所得税制度	(128)
第五节 比较与借鉴	(132)
第四章 外国资本利得课税	(141)
第一节 资本利得课税概述	(143)
第二节 发达国家的资本利得课税制度	(160)
第三节 发展中国家的资本利得课税制度	(164)
第四节 中东欧国家的资本利得课税制度	(167)
第五节 比较与借鉴	(169)



第五章 外国社会保障税制	(175)
第一节 社会保障税制概述	(177)
第二节 发达国家的社会保障税制度	(188)
第三节 发展中国家的社会保障税制度	(194)
第四节 中东欧国家的社会保障税制度	(196)
第五节 比较与借鉴	(198)
第六章 外国增值税制	(205)
第一节 增值税制概述	(207)
第二节 发达国家的增值税制度	(223)
第三节 发展中国家的增值税制度	(230)
第四节 中东欧国家的增值税制度	(232)
第五节 比较与借鉴	(233)
第七章 外国消费税制	(239)
第一节 消费税制概述	(241)
第二节 发达国家的消费税制度	(251)
第三节 发展中国家的消费税制度	(254)
第四节 中东欧国家的消费税制度	(257)
第五节 比较与借鉴	(259)
第八章 外国财产税制	(269)
第一节 财产税制概述	(271)
第二节 外国一般财产税制度	(278)
第三节 外国个别财产税制度	(289)
第四节 比较与借鉴	(303)
第九章 外国遗产税和赠与税制	(311)
第一节 遗产税和赠与税概述	(313)
第二节 发达国家的遗产税和赠与税制度	(319)
第三节 发展中国家的遗产税和赠与税制度	(327)
第四节 中东欧国家的遗产税和赠与税制度	(330)
第五节 比较与借鉴	(332)
第十章 外国税收管理体制	(337)
第一节 外国税收管理体制的模式	(339)
第二节 外国税收立法权管理	(347)

第三节	外国税收管理的组织机构	(352)
第四节	比较与借鉴	(365)
第十一章	外国税收征收管理制度	(369)
第一节	外国税收征收制度	(371)
第二节	外国税收管理制度	(376)
第三节	外国税收法制管理	(388)
第四节	比较与借鉴	(397)
主要参考文献	(404)



外国税制概述

学习目标

通过本章的学习,学生应掌握以下内容:

- 复合税制模式下税制体系的构成
- 世界各国税制结构的总体格局及发展规律
- 税收负担的衡量指标及世界各国的宏观税负水平
- 全球税制改革的特点及改革趋势

税收制度简称“税制”，是在一个课税主权之下的各种税收组织体系的总称。从立法角度看，它包括一国以国家法令形式颁布的各种税收法律、法规和条例；从构成上看，它包括各不同税种搭配组合的税收体系，根据体系内税种构成的多少，税制可以分为单一税制模式和复合税制模式。在复合税制模式下，根据税种的构成以及各税种在税收体系中的地位，税制又可体现为不同类型的税制结构。本章将着重阐述复合税制模式下世界各国税制结构模式；同时，为了对世界不同类型国家税制有一个全面了解，我们分析了世界各类国家的税收负担水平和全球性税制改革的特点及发展趋势。

第一节 外国税制结构

一、复合税制模式下税种的分类

从理论上讲，税制模式通常以税种构成的多少为标准，划分为单一税制和复合税制两种模式。单一税制是指在一个国家的税制体系中只有一个税种的税制模式，这种模式主要是在税制复杂，税负过重或税收分配不公的背景下提出来的。在西方税制发展史上，曾有人积极主张实行单一税制，比如，单一土地税论、单一所得税论、单一消费税论和单一财产税论等。^①但在实践中，由于难以筹集充足的财政收入，不能较好地实现税收的公平和效率原则，因此，这种单一税制模式仅仅是理论上的一种观点，世界上几乎没有一个国家实行过单一税制。

复合税制模式是指一国税制由不同税种共同组成、相互搭配、互为补充的复合体系。目前世界上多数国家实行的都是复合税制体系。因此，对税制的分类也通常是在复合税制模式下进行。对此，学术界一直存在不同观点，经济合作与发展组织（以下简称 OECD）为了便于国际比较，根据税基的不同对税制也进行了较详细的划分。

（一）学术界的观点

在学术界，一些学者曾提出了两大税系论和三大税系论的观点。两大税系论认为，税制体系由直接税与间接税的两大税系构成。三大税系论有两种分法：一是在直接税和间接税并列的基础上提出第三大税系与之并列，如直接税、间接税和补充税；二是突破直接税和间接税的约束，直接并列三大税类，如现代西方国家普遍实行的所得税、商品税和财产税。

^① 参见王乔、席卫群：《比较税制》，复旦大学出版社 2004 年 9 月版，第 1—3 页。

美国财政学家马斯格雷夫对现代复合税制理论作出了突出贡献,他通过对社会资金流程的描绘,分析了现代税制中可能包含的各个税种,揭示了商品所得税在经济运行流程中可能的分布点,勾画了现代复合税制的基本轮廓。根据马斯格雷夫的分析,各税种可以有三种不同的分类标准:(1)按课征的市场不同,可分为课征于商品市场的税和课征于要素市场的税;(2)按课征的交易对象不同,可分为课征于买方的税和课征于卖方的税;(3)按课征的部门不同,可分为课征于企业的税和课征于家庭的税。

(二) OECD 的分类

为了便于国际分析与比较,OECD 税收政策与管理中心根据税基的不同,在收入统计报告中把现行税种按六个标题(1000 至 6000)进行了划分(详见资料卡)。

(1) 1000 所得、利润和资本利得税(taxes on income, profits and capital gains)。这类税主要是对个人和公司的净所得或利润以及资本利得课征的税,该类税具体又可以划分为三种:对个人的所得、利润和资本利得课税(1100),对公司的所得、利润和资本利得课税(1200),以及其他(1300)。

(2) 2000 社会保障缴款(social security contributions)。社会保障缴款是为筹集社会保障资金而强制缴纳的一种款项,它通常具有专款专用性,由于在课征上与税收具有相似性,因此把它列入其中。该类缴款具体包括雇主缴款(2100)、雇员缴款(2200)、自雇者缴款(2300)和其他(2500)四种类型。

(3) 3000 对薪金和劳动力课税(taxes on payroll and workforce)。这类税主要是由雇主、雇员或自雇者按工薪的一定比例或每人的固定数额缴纳的,但不纳入社会保障津贴的缴款,比如,英国国民保险附加税(1997 年实行)、瑞典的工薪税(1969—1979)等。

(4) 4000 财产税(taxes on property)。这类税主要是对财产的使用、所有权或转移所课征的税,具体包括不动产经常税(4100),净财富经常税(4200),遗产、继承和赠与税(4300),金融与资本交易税(4400),财产的其他非经常税(4500)和财产的其他经常税(4600)等六种类型。

(5) 5000 商品和劳务税(taxes on goods and services)。这类税是指对所有商品的生产、销售、转让、租赁或运输以及劳务的提供所课征的税,具体可分为对商品的生产、销售、转让、租赁与运输以及劳务的提供课税(5100),商品使用税或对商品使用行为的特许课税(5200)以及其他(5300)三种。从 OECD 国家的实践看,目前这种商品和劳务税主要体现为一般商品劳务税(5110)和特定商品劳务税(5120)两部分,前者指增值税,后者指特定消费税。

(6) 6000 其他税(other taxes)。

二、税制结构模式的分类

一般来讲,税制结构模式的划分主要根据主体税种在税收收入总额中所占比重来确定。所谓主体税种是指在一个国家税制结构中占主要地位、起主导作用的税种。从理论上说,一个复合税制结构中可以有只有一个主体税种,也可有两个、三个或多个主体税种,因此,复合税制结构类型可以划分为单主体的税制结构、双主体的税制结构和多种税并重的税制结构。从实践上看,当今世界各国税制虽千差万别,但从总体上看,处于同一经济发展水平的国家在税制结构选择上仍具有一些共性。国际税务专家通常把目前世界各国税制结构划分为两类模式:一是以所得税为主的税制结构模式,也称为以直接税为主的税制结构;二是以商品税为主的税制结构模式,也称为以间接税为主的税制结构。两种税制结构模式各具特点。

(一) 以所得税为主的税制结构模式

以所得税为主的税制结构模式表现为普遍征收个人所得税、公司所得税和社会保障税,并且这些税种占主导地位。所得税收入占全部税收收入的主要部分,政府对社会经济的调节主要通过所得税来实现,同时辅之以商品税、关税和财产税等,从而弥补所得税的功能缺陷,实现税收的总体目标。客观地讲,以所得税为主的税制结构模式在贯彻税收原则方面具有一些突出的优点,同时也存在一定的局限性。

1. 以所得税为主的税制结构模式的优点

(1) 以所得税为主的税制结构能够获得稳定可靠的财政收入。一方面,所得税属于直接税,税负不容易转嫁,具有较高的收入弹性,因此,它可以随着经济效益和个人收入水平的提高而增长;另一方面,所得税是一种对人税,税源比较固定,聚财功能较强,能够保证稳定可靠的财政收入。

(2) 以所得税为主的税制结构能够较好地贯彻税收的公平原则。首先,所得税以所得额为课税对象,在个人所得税中,应纳税额的确定充分考虑了纳税人的基本扣除、配偶扣除和扶养扣除等具体情况,能够较好地体现纳税人的纳税能力,同时,在具体实施中,各国往往都采用累进税率,所得多者多纳税,所得少者少纳税或不纳税,这有利于实现税收的横向公平和纵向公平;其次,在所得税中,特别是个人所得税的征收实行源泉扣缴制度,可以有效地控制税源,对收入的调节更为直接有效;再次,社会保障税(缴款)虽然从征收上看对社会成员间收入调节的作用不大,但它可以通过社会保障基金的支付,即对低收入者多支付,对高收入者少支付等方式,来实现社会成员之间收入的再分配,从而实现公平目标。



(3) 以所得税为主的税制结构在促进宏观经济稳定方面可发挥重要作用。累进税制的所得税弹性较大,对宏观经济具有自动稳定功能。当经济过热,需求过旺时,由于所得税的累进性,其增长速度高于国民收入的增长速度,从而会抑制需求;反之,当经济衰退,需求不足时,所得税可自动减少,产生刺激需求的效应。西方经济学家把所得税随经济变化而自动伸缩的这种现象称为税收的“自动稳定器”作用。同时,政府还可以通过相机抉择的税收政策的运用,即在经济发展周期的不同阶段,对所得税税率、各种减免扣除项目等进行调整,对社会总供给与总需求进行调节,有利于弥补市场机制在配置资源方面的不足,促进经济的协调发展。

2. 以所得税为主的税制结构模式的局限性

(1) 实行高税率、多档次的所得税制虽有利于实现公平,但对经济效率却会产生损害。从理论上来说,一种税的边际税率过高,档次过多,往往会抑制纳税人劳动、储蓄和投资的积极性,造成经济效率的损失。

(2) 相对于商品税而言,所得税在征收管理方面比较复杂,征收成本高。所得税的计税依据为应纳税所得额,应纳税所得是经过复杂的计算后得出来的,这往往容易给纳税人避税带来很大的机会,因此,征收所得税要求具有较高的税收征管水平,征税成本也高于其他税种。

(3) 所得税难以实现彻底的公平。尽管所得税具有实现收入分配公平的功能,但在实践中由于受到征管可行性的制约,所得的计算和费用的扣除难以做到绝对合理。并且,所得的表现在形式上也有货币所得和实物所得之分,而在实践中对非货币所得的征税难度很大。因此,要实现所得课税中的绝对公平是不可能的。另外,所得税不易转嫁,往往使纳税人感到负担过重,偷税情况较多,尤其是在法制不健全的发展中国家,这对税收征管又提出了更高的要求。

由此可见,以所得税为主的税制结构在实现税收公平目标上具有一定的优势,但在税收效率的实现上则存在一定的局限。

(二) 以商品税为主的税制结构模式

在以商品税为主的税制结构模式中,增值税或周转税、一般营业税、销售税、货物税、消费税、关税等税种作为国家税收收入的主要来源,其税额占总收入的比重较大,在社会经济生活起主要调节作用。根据课税对象的不同,以商品税为主的税制结构模式具体可分为以全额商品税为主的税制结构模式和以增值税为主的税制结构模式。

(1) 以全额商品税为主的税制结构模式。全额商品课税也称全额流转税,其课税对象为全部流转额。其中,周转税对多阶段、多环节,如产制、批发、零售和劳务进行普遍全额征收;销售税则对上述某一环节的产品或劳务收入全额征