

WAI GUO SHUI SHOU ZHI DU WAI GUO SHUI SHOU ZHI DU

外国税收制度

喻 雷 郭庆旺 郭为伟 编著

东北财经大学出版社



外国税收制度

喻 雷 郭庆旺 郭为伟 编著

东北财经大学出版社

外国税收制度

喻 雷 郭庆旺 郭为伟 编著

东北财经大学出版社出版发行 (大连黑石礁)

大连日报社印刷厂印刷

开本: 787×1092 1/32

印张: 14 字数: 297 000

1989年12月第1版

1989年12月第1次印刷

责任编辑: 丛树林
高晓明

责任校对: 田世忠

印数: 1—3 000

ISBN7—81005—338—8/F·247 定价: 2.45 元

编写说明

《外国税收制度》从1985年开始作为东北财经大学财政专业、税务专业和国际税收专门化本科、专科的教材使用，并被部分财经、税务院校选作教材。现承东北财经大学出版社出版，可供财经院校本科、专修、电大、函授和自学教材及教学参考书。

本书第一、四、六、八、十一、十二、十三章由喻雷编写；导言、第二、三、五、十章由郭庆旺编写；第七、九章由郭为伟编写。本书虽有分工，但仍是作者相互协作的结果。在编写过程中，曾得到东北财经大学高梅、肖丽、车丽娟等同志的帮助，她们曾参与了部分章节的初稿编写或资料收集工作；财政部教育司曲立涛同志为本书的修改提出了许多宝贵意见。在编著过程中，尤其是前四章的写作，我们汲取了目前许多学者有关税制的研究成果，这里无法一一致谢，本书作者谨向上述有关同志致以衷心地谢意。

最后，由于我们水平有限，加之资料匮乏，所用资料新旧不一，各国的详细程度有别，而且书中还可能出现错漏，敬请读者指正。

作者

1989年4月

导 言

税，作为历史的产物，一般说来，它随着国家的产生而产生。正象恩格斯所指出的那样，国家一出现，“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前氏族社会完全没有的”所以，“赋税是喂养政府的奶娘”。

我国自“禹会诸侯于涂山”之日起，禹为治水就提出了“任土作贡”这一最初的税收范畴，并调查了各州的土质，识别了各地地貌、出产、按土地的肥瘠分为等级；规定了贡的种类与缴纳方式（如规定包装方式、确定运输路线以及承贡日期等）等，成为我国“制定分等定级的贡赋制度的创始”。同时，“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻”，都说明了各种税收形式的征纳比例；夏商周三代的“关市之征”、“山泽之赋”“币余之赋”等正是工商税的雏型。因此，无论是贡赋，还是助彻；也不论其是税，还是税的雏型，它们自身都有制度而言。这种制度指的是税收本身固有的内在结构，是税的内在基础，我们称其为税的自然制度，或税制的自然属性。因而，税收的各个组成部分，就成了我们通称的税制要素（当然，它不是赋予法律形式以后的税制要素）。

随着政府活动范围的不断扩大，政府需要的财力不断增加，这就需要一个稳固的公共收入来满足。与此同时，国家的政治、法律制度相继创立，并把它与税收相结合，对税收的自然制度（或属性）加以法律化，使税收这一经济行为制度化、法律化，从而形成了税收制度的人为属性即税收的人为制度。为什么要赋予税收以法律形式？道理很简单，赋税“就是国家不付任何报酬而向居民取得东西”，都是无偿劳动支付的，谁也不愿意把自己的劳动果实白白地拿出来送给国家。这样，从客观上就需要一种征纳双方都必须遵守的法律制度，协调征纳双方的税收关系，既保证国家资金需要和有关政策的实施，又要维护缴纳者的利益，使征纳双方在课税过程中，有法可依，有章可循。

纵观世界各国的税收制度，大多都是从税收的自然制度（包括各税种的创建），到与税收的人为制度相结合的产物。所以，税收制度，就是在一个课税主权之下，由税种体系、各种税收法令以及征纳管理办法所组成的聚合体，它具有自然属性和人为属性。

正因为税收制度具有自然属性，它才为不同社会形态的国家所利用；也正因为税收制度具有人为属性，因而不同社会形态下的统治阶级从本阶级利益出发，按着税收的自然属性具有的特点，根据国家资金和干预经济的需要对税制加以制定和完善，使其成为统治阶级所制定的一切制度的组成部分，成为任何一国上层建筑的一部分。

首先，税收制度的主要内容之一——税法，是国家意志的体现，而国家本身就是上层建筑的一部分。虽然税收的自然属性是与经济基础相关的，但它全部被法律化了。

其次，税收制度是有阶级性的。社会主义国家的税收是为全体人民服务的，而剥削阶级国家的税制是维护剥削阶级利益的，是统治者压迫人民的工具。税制则是国家课税的基础。

最后，税收制度对经济基础有促进或阻碍作用。税收制度存在于一定的社会形态下，在某一时期可能对生产力的发展有着一定的促进作用，适合生产发展的要求；然而，随着社会生产力的发展。经济状况的变化，旧有税收制度可能与之不相适应了，就要阻碍生产力的发展。为了适应经济基础的要求，税收制度要不断地进行改革和完善。

我们承认税收制的人为属性是由税法规定的，但决不是说，税收制度就等于税法，而只能说，税收制度的内容由税法以法律形式确定下来，具有法律效力。因此，税法是税制的保证。同时，我们也不要将税制与税收政策混为一谈。税收政策是国家在课税行为上的指导方针，并通过税收制度的实施来实行。一般来说，国家课税，除了满足财政资金的需外，还要对经济运行施加影响，同时还要照顾到社会政策问题，这样内容都要通过一定时期的税收政策反映出来，通过税收制度的选择与变动来达到。当然，税制作为财政制度的一个有机的组成部分，并不是孤立存在的，它要法律制度、会计统计制度、经济管理等制约。其中，法律制度是税制的保证，会计统计制度是税制的基础。

在我国，税收制度作为一门科学加以研究，其历史还很短，更不要说研究外国税收制度了。当前，我国是开放型经济，这就要求国家所掌握的直接和间接的控制手段更加有效。因此，就税收制度这门课程来说，我们要研究它是出于

以下三方面原因。(1)税收是国家取得财政收入的有力工具,同时也是国家干预经济生活的重要杠杆。这就要求我们必须研究税收机制的主要问题——税收制度。在经济不发达期间,税收一般是作为取得财政收入的一种工具,但随着商品经济的充分发展,国家对经济体系的干预越来越重要,税收则被利用来影响经济运行。通过不同税制系统和税制系统结构的不断变化,对不同经济时期的经济运行以及经济运行的不同的制约作用。只有研究了各种税制系统的组成部分及其优缺点,税制系统同经济体系之间的关系及不同时期的适用性,才能就长避短,因时制宜,选择最佳税制系统结构。

(2)世界上还没有具有完全相同税制的两个国家,即使是开征相同的税种,其课征税率和征纳方法也有很大差异。那么,各国为什么会存在着不同的税制系统结构?在涉外经济交往中,对外行使征税权力时如何处理?这样或那样处理的依据是什么?等等。从这些问题中不难看出,税制突出地反映出一个国家民族特有的民情、经济现状及国家的各项政策。要解决上述一系列问题就要研究各国(地区)的税制。(3)另外,通过对本国税制与其他国家(地区)税制的比较,才能取他人之长,补己之短,完善本国税制,做到这一点的前提条件就是要掌握其他国家(地区)的税制概况。

因此,我们认为外国(地区)税制作为一门学科加以研究是有必要的,而且认为,研究这一课题应从以下几方面着手。

首先要研究国外关于税制方面的一般理论。税制的一般理论包括税种的设置理论,课征办法理论以及完善税制系统结构理论等。建立一套科学的税制理论体系,对于税制的完

善和及时适应不同经济时期的需要有着重大的指导意义。

其次，税种的设置和具体的征纳办法，主要体现在税法中，所以，要深入了解一国（地区）的税制，必须弄清其税收法规，税收法规是由国会和政府颁布的税法、条例、实施细则和税收的计划、会、统计工作制度等。其中，税法为已完成法律手续的法律制度，对尚未完成立法程序的而在一定时期内又需要对税收制度加以补充的临时措施，并起到税法的作用，一般称其为税收条例。税收法规是税收的征纳双方必须遵守的法律依据，它是国家课税的规范，也是纳税人履行纳税义务的准绳。税法一般包括两部分，即实体法（或主法）和程序法（或助法）。实体法包括纳税义务以及与纳税义务相关的纳税对象、标准、范围等。程序法规规定权利义务的连用手续。根据内容它又可分为稽征法（包括纳税手续、方法、时期、滞纳执行以及课税资料的调查等事项）和违章罚则等。

再次，研究国外税制，其中研究国外税收管理制度也是内容之一。税收管理体制是各级政府税务机关的机构设置和税收管理权限划分的制度。它包括中央政府（或联邦政府）的税收管理、地方各级政府的税收管理以及各级政府之间对税收收入的分配、征收管理办法、专责管理制度等。作为财政管理体制一项重要内容的税收管理体制，是从税收管理方面建立的制度，它是政府部门实施税制所必须的工作制度，是国家利用税制实现其税收政策的不可缺少的工作程序。因此，我们不能把它排除在税制研究的范围之外。

本书试图从两个角度来研究“外国税收制度”问题。一方面，在本书的上编，通过综合前人的研究成果，总结出抽

象的一般理论，以奠定研究外国税制（也是各国税制建立）的理论基础；另一方面，在本书的下编，涉及的是各国税制的大致概况。在国家的选择上，除了资料的限制以外，我们主要出于这样的考虑：美国是头号资本主义大国，其税制既先进又完备；日本则是二次大战崛起的国家，其经济发展如此迅猛，在税制上不能没有促进作用；法国是老资格的资本主义国家，而且是发达资本主义国家中率先以流转税为主要税种的国家；瑞典则以“福利国家”而闻名于世，人民税负之重也为世上首屈一指；苏联是社会主义大国，而且是高度集中的中央计划经济，税收似乎无足轻重；匈牙利是较早改革社会主义经济，而且取得成功的国家，税收机制得到充分地利用；新加坡是发展中国家，是亚洲“四小龙”之一，其经济的突飞猛进必然有其税制方面的积极影响等等。基于上述想法，所以我们选择这些国家的税制进行研究。当然全书的结构和内容这样安排还很很不成熟，可能仅起一点投石问路的作用。

目 录

导 言

√第一章 税收制度建立的原则

- 第一节 亚当·斯密关于税制的四大原则 (1)
- 第二节 瓦格纳关于税制的四大原则 (3)
- 第三节 西方国家关于税制建立的原则 (5)
- 第四节 社会主义国家的税制建立原则 (9)

√第二章 税制结构理论

- 第一节 税制结构的类型 (20)
- 第二节 税制结构的划分 (26)
- 第三节 税种的分类 (35)

√第三章 税制分论

- 第一节 所得税制 (44)
- 第二节 商品税制 (55)
- 第三节 财产税制 (64)

第四章 税收制度的技术方法

- 第一节 税收制度构成要素 (72)
- 第二节 税收制度构成要素之间的关系 (85)

第五章 美国税收制度

- 第一节 美国税制概况 (97)
- 第二节 美国税制的改革 (107)

第三节	个人所得税	(115)
第四节	公司所得税	(122)
第五节	涉外税收	(127)
第六节	社会保险税	(139)
第七节	州和地方税制	(146)
第八节	征收与管理	(157)

第六章 日本税收制度

第一节	日本税制概况	(173)
第二节	日本税制改革	(193)
第三节	所得税	(202)
第四节	其他税种	(208)
第五节	地方税收	(210)
第六节	征收与管理	(215)

第七章 英国税收制度

第一节	英国税制概况	(223)
第二节	个人所得税	(230)
第三节	公司税	(237)
第四节	增值税	(244)
第五节	其他税种	(246)
第六节	征收与管理	(250)

第八章 法国税收制度

第一节	法国税制概况	(256)
第二节	法国税制改革	(273)
第三节	个人所得税	(276)
第四节	公司所得税	(280)
第五节	增值税	(282)
第六节	其他税种	(287)
第七节	征收与管理	(291)

第九章 荷兰税收制度

第一节	荷兰税制概况	(295)
第二节	个人所得税	(298)
第三节	公司税	(304)
第四节	增值税	(307)
第五节	消费税	(313)
第六节	其他税种	(318)
第七节	征收与管理	(321)

第十章 瑞典税收制度

第一节	瑞典税制概况	(326)
第二节	瑞典税制改革	(331)
第三节	所得税	(335)
第四节	增值税	(340)
第五节	社会保险税	(343)
第六节	消费税	(346)
第七节	征收与管理	(349)

第十一章 苏联税收制度

第一节	苏联税制概况	(353)
第二节	周转税	(362)
第三节	居民所得税	(365)
第四节	外国法人和自然人所得税	(372)

第十二章 匈牙利税收制度

第一节	匈牙利税制概况	(383)
第二节	社会保险税	(399)
第三节	普通利润税	(400)
第四节	消费品流通税	(401)
第五节	生产者价差流通税	(402)

第十三章 新加坡税收制度

第一节	新加坡税制概况	(405)
第二节	所得税	(410)
第三节	其他税种	(414)
第四节	税收优惠措施	(421)

第一章 税收制度建立的原则

任何一个国家从其税收制度建立、改革和完善过程中，都必须遵循一定的原则，这些原则是处理国家与纳税人之间税务关系的准绳。它对一国税收制度的具体制定，如税种、税源的选择，税率的高低，征收办法的繁简具有指导意义。税收制度原则通常是衡量税收制度是否健全的标志，它在税收理论上占有相应的重要位置。

对税收问题看法和处理，不同的阶级有不同的原则，它反映了一定阶级的立场和利益。税收制度的建立与税收内在规律性密切相关，因此，不同国家在税收制度建立上，又有其共同遵循的原则。下面，我们就税制建立原则具有代表性的学者、学派简介如下。

第一节 亚当·斯密关于税制的四大原则

关于税收制度建立的原则，经济学家们讨论，由来已久，而为后来资产阶级学者所推崇者，是亚当·斯密的四大原则，简明扼要，承前人之精华。其内容如下：

1. 平等原则。斯密在《国富论》中写道：“各国人民，应各依其能力供应政府的经费，换言之，即人民各依其

在国家保护之下所得的收入，以供国用”。也就是说，人民应依其在国家保护下所得收入的多少为比例，向国家缴纳租税，才算是公平。此原则有三点含义：（1）国家有权课税，人民有义务纳税；所以税收具有强制的性质；（2）人民应依其享受国家保护的所得收入，为负担比例；（3）国家应以人民纳税能力为适当的比例，后两点强调比例税的分配，方算公平。

2. 确实原则。斯密说：“各人应纳的税收，应当确实而不应当任意。纳税的时间，纳税的方法，应纳的税额，应使纳税人及其他人民，一并明了，否则，则纳税人为税吏所宰割”，斯密认为此原则甚为重要。后来的财政学者曾认为是第一要素，并归纳出赋税不确定的原因有三点：（1）不能辨出何者应当课税；（2）对课税对象估价不实；（3）税吏与纳税人串通，以致估价从低。

3. 便利原则。斯密认为：“课征一税，其时间、方法、宜最便于纳税人的缴纳。”也就是说，人民纳税应在最便利的时间里支付，在最便利的方法中支付。所谓最方便的时间，指赋税课于所得发生的时候，此时最富于缴纳能力。如，房屋税，应随同房地租缴纳时一并征收，消费税随同货物出售时征收。所谓最便利的方法纳税，指赋税以货币形式缴纳比实物形式好。因为实物需要运送，其运费实为纳税人的额外负担。

4. 最小征收费原则。此原则是指任何一种税收其国家的收入额与纳税人所缴之额，其间之差越小越好。也就是说，税务部门征收所耗的费用应减到最低限度。斯密归纳了征收费用不经济的四个原因：（1）税吏多、薪金多、贿赂

多；(2)阻碍产业之税，使人民不敢经营，反使税收减少；(3)课以重税，促使经营者逃税，然后设重罚处理，逃税者则不能立足，而使资本闲置。国家也就不能得到经营的利润；(4)税吏检查频繁，扰民过多。分散经营精力，阻碍经营效果，因而使税源减少。

亚当·斯密的四项赋税原则，当时风靡学术界。时至今日，资产阶级财政学家仍有人推崇。然而，亚当·斯密是处在自由资本主义时代，其所制定税收原则的目的在于建立适合经济发展需要的税收制度，为资本形成和积聚创造良好的条件，是以国家不干涉经济、不干扰生产为宗旨的，为新兴资产阶级服务的原则。随着时代的前进，资本主义社会的发展，那种绝对自由放任政策，已经过时，后来的资产阶级经济学家对斯密的四大原则纷纷加以修补。其中，瓦格纳的修整和弥补，较为完备和详细。

第二节 瓦格纳关于税制的四大原则

瓦格纳将亚当·斯密的四项原则加以归类为：社会正义原则和税收的行政原则，在此基础上增加了税收的财政政策原则和国民经济原则。此两项为瓦格纳独创。为此，瓦格纳的税制原则也是四项，包括九点内容。

第一，财政政策原则。瓦格纳的财政政策原则，着重于财政的收入。它包含两项内容：(1)收入充分原则——税收的收入，应充分适应国家财政的需要，不能使之贫乏。为此，应选择税源充沛，收入可靠的税种。(2)弹性原则——国家财政需要增加时，税收收入能自然增加或根据需要变动