

Foreign Taxation Systems

外国税制

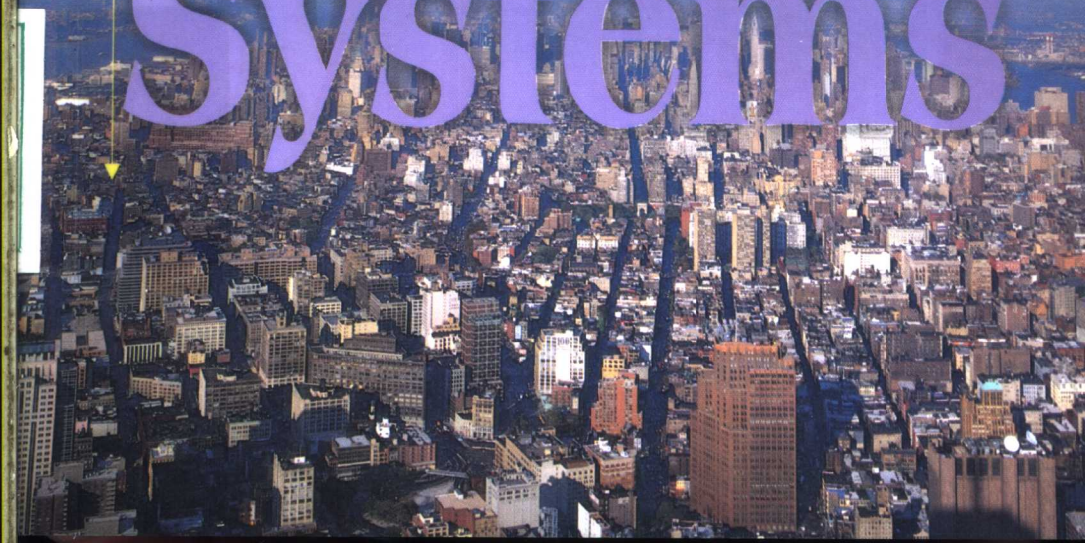
陈永良 编著



暨南大学出版社

Jinan University Press

Foreign Taxation Systems



Foreign Taxation Systems

外国税制

陈永良 编著

Foreign
Taxation
Systems



暨南大学出版社

Jinan University Press

RAC44/07

图书在版编目 (CIP) 数据

外国税制/陈永良编著. —广州:暨南大学出版社, 2004. 1
ISBN 7-81079-323-3

I. 外… II. 陈… III. 税收制度—外国 IV. F811.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 100080 号

出版发行:暨南大学出版社

地 址: 中国广州暨南大学
电 话: 编辑部 (8620) 85228960 85226593 85221601
 营销部 (8620) 85228291 85225284 85220602 (邮购)
传 真: (8620) 85221583 (办公室) 85223774 (营销部)
邮 编: 510630
网 址: <http://www.jnupress.com> <http://press.jnu.edu.cn>

排 版: 暨南大学出版社照排中心
印 刷: 江门市新教彩印有限公司

开 本: 890mm × 1240mm 1/32
印 张: 8.375
字 数: 225 千
版 次: 2004 年 1 月第 1 版
印 次: 2004 年 1 月第 1 次
印 数: 1—3000 册

定 价: 13.80 元

(暨大版图书如有印装质量问题, 请与出版社营销部联系调换)

编写说明

《外国税制》是为了适应教学的需要而编写的教材。本书主要阐述了外国税收的基本知识和基本理论，介绍了主要发达国家、发展中国家和俄罗斯及东欧国家的税收制度。本书在编写过程中，参阅了国内外大量有关外国税收理论和税收制度的著作和参考资料（大部分在书后“参考文献”中予以列出），并从中吸收了部分研究成果，谨向各位作者表示衷心的感谢。

由于编者水平有限，加上时间仓促，本书缺点和错误在所难免，敬请读者批评指正。

陈永良

2003年8月于暨南大学财税系

目 录

1 外国税收理论/1

- 1.1 外国税收概念与税收本质/1
- 1.2 外国税收根据学说/5
- 1.3 外国税收理论演变/11

2 外国税收原则理论/23

- 2.1 税收原则理论的创立与发展/24
- 2.2 亚当·斯密的税收原则/26
- 2.3 瓦格纳的税收原则/29
- 2.4 当代西方税收原则/32

3 外国税收转嫁与归宿理论/46

- 3.1 税收转嫁与归宿的概念和形式/47
- 3.2 商品课税的税收转嫁/51
- 3.3 所得课税和财产课税的税收转嫁/61

4 外国税收制度与体系/65

- 4.1 税收术语和税收分类/65
- 4.2 外国税收制度的发展/78
- 4.3 所得课税/85

4.4 财产课税/97

4.5 商品课税/109

5 发达国家税收制度/122

5.1 美国税收制度/122

5.2 英国税收制度/134

5.3 日本税收制度/143

5.4 德国税收制度/153

5.5 法国税收制度/161

5.6 澳大利亚税收制度/171

5.7 瑞典税收制度/177

6 发展中国家税收制度/187

6.1 韩国税收制度/187

6.2 新加坡税收制度/198

6.3 印度税收制度/205

6.4 泰国税收制度/214

6.5 巴西税收制度/222

7 俄罗斯及东欧国家税收制度/231

7.1 俄罗斯税收制度/231

7.2 匈牙利税收制度/241

7.3 波兰税收制度/249

7.4 捷克税收制度/255

参考文献/261

1

外国税收理论

1.1 外国税收概念与税收本质

1.1.1 外国税收概念

税收，在人类历史上曾被称为“赋税”、“赋役”、“租税”、“捐税”或“税”。英文是 Taxation，含有负担、重负之意。

税收是一个历史范畴，是人类社会发展到一定历史阶段，有了剩余产品，产生了私有财产，社会分裂为阶级，出现了国家以后才产生的。税收也是一个经济范畴，在社会再生产过程中属于分配环节的一个特殊的组成部分，是国家凭借政治权力所形成的特殊的分配关系，也是国家调节经济的重要杠杆。税收产生后，随着社会形态的变化和国家的更迭而不断发展，有奴隶社会税收、封建社会税收、资本主义社会税收和社会主义社会税收。但是，关于税收的概念，历来众说纷纭，莫衷一是。由于各个历史时代的背景不同，人们的阶级立场不同，以及人们对税收的认识角度和认识程度不同，古今中外学者对税收定义的表述也就各不相同。外国税收学界一般从国家征税的根据出发表述税收的概念。例如：

英国的《新大英百科全书》对税收作了如下定义：“在现代经

济中，税收是国家财政收入最重要的来源。税收是强制的和固定的征收；它通常被认为是对政府财政收入的捐献，用以满足政府开支的需要，而并不表明是为了某一特定的目的。税收是无偿的，它不是通过交换来取得。这一点与政府的其他收入大不相同，如出售公共财产或发行公债等等。税收总是为了全体纳税人的福利而征收，每一个纳税人在不受任何利益支配的情况下承担了纳税义务。”^①英国的财税学家道尔顿认为：“所谓租税，系公共机关的一种强制征收。租税的本质之异于政府其他收入者，即在纳税人与政府间并无直接的同等交换物之存在。”^②

美国的《现代经济学词典》对税收下的定义是：“税收的作用在于应付政府开支的需要而筹集稳定的财政资金。税收具有强制性，它可以直接向居民或公司征收。”《美国经济学辞典》认为：“税收是居民个人、公共机构和团体向政府强制转让的货币（偶尔也采取实物或劳务的形式）。它的征收对象是财产、收入或资本收益，也可以来自附加价格或大宗的畅销货。”^③美国的财税学家塞里格曼认为，税收是政府对人民的一种强制征收，以供支付谋取公共利益所需要的费用。但此项征收与能否给予被强制者特殊利益并无联系。

日本的《现代经济学辞典》认为：“税收是国家或地方公共团体为筹集满足社会共同需要的资金，而按照法律的规定，以货币的形式对私人的一种强制性课征。因此，税收与其他财政收入形式相比，具有以下几个特征：（1）税收是依据课税权进行的，它具有强制的、权力课征的性质；（2）税收是一种不存在直接返还性的特殊课征；（3）税收以取得财政收入为主要目的，调节经济为次要目的；（4）税收的负担应与国民的承受能力相适应；（5）税收

① 转引自奚淑琴等：《最新中国税制通示》，国际文化出版公司1994年版，第5页。

② 道尔顿：《财政学原理》，周玉津译，正中书局1969年第4版，第16页。

③ 转引自邓子基：《比较财政学》，中国财政经济出版社1987年版，第176~177页。

一般以货币形式课征。”《大日本百科事典》认为：“税收又常称为税或税金，它是国家或地方自治团体为了维持其经费开支的需要而运用权力对国民的强制性征收。税收以强制性这一特点使之与公共事业收入、捐款等区别开来。尽管税收也是财政收入的一种形式，但它并不像手续费那样具有直接的交换关系，它是无偿的。尽管当税收收入转化为财政支出以后又返还给国民，但是每一个纳税人受益的大小与其纳税额并不成比例。”^①日本的财税学家小川乡太郎认为，税收是国家为支付一般经费需要，依据其财政权力而向一般人民强制征收的财物或货币。

从上述有关税收的概念中，我们可以看出外国财税学家对税收所下的定义明确了以下几点：（1）揭示了税收的强制性、无偿性和固定性；（2）税收的主体是国家或者说是政府，也有的认为还应包括公共团体；（3）税收的纳税人是国民或者说是居民个人、公共机构和团体；（4）税收的目的是为了应付政府开支的需要或者说为了满足社会的共同需要；（5）税收的形式是货币，有的认为除货币外，偶尔也采取实物或劳务的形式。

由此可见，外国财税学家关于税收的定义，始终停留在税收形式上的特征，根本没有涉及税收这种特殊的分配关系的本质，因而这种表述是不完善的，也是不科学的。

1.1.2 税收本质

税收本质是指税收作为一种分配形式在各种社会形态下所具有的共同本质。税收本质是由税收范畴本身所决定的，不受社会制度和国家本质的影响。我们认为：税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力参与社会剩余产品分配所形成的一种特殊的分配关系。这个定义包括以下几个要点：

（1）税收属于分配范畴，从本质上看，税收体现的是一种分

^① 转引自邓子基：《比较财政学》，中国财政经济出版社1987年版，第176~177页。

配关系。经济运行是由生产、分配、交换、消费四个环节循环往复而构成。分配是将社会产品划分为不同份额，并决定各份额归谁占有的一种活动，分配环节是社会再生产的一个重要环节，在商品经济条件下，分配主要是指对社会产品价值量的分割和确定其归属。所谓分配关系，也就是在分配过程中，即在价值量转移过程中，分配的一方占有他方劳动量的关系。国家征税和纳税人纳税是一种实物或货币的转移形式，但在这种转移的后面，深藏着一定的社会产品的分配关系。这是一种特殊的分配关系。从税收主体之间的关系看，税收关系以国家为一方，以纳税人为另一方，在征与纳这一对矛盾中，国家居矛盾的主要方面，纳税人居矛盾的次要方面，税收分配关系体现的是国家占有纳税人劳动的关系。

(2) 税收分配的对象是社会剩余产品。无论从社会产品的最终用途来看，还是从税收所代表的社会产品价值来看，税收分配的对象都是社会剩余产品。税收分配以社会产品为对象，从价值构成来说，社会产品的价值包括 C 、 V 、 M 三部分。 C 作为补偿消耗掉的生产资料的转移价值的部分，一般不能构成税收收入的来源； V 作为国民收入中归劳动者个人支配的部分，可以直接或间接地构成税收的一部分来源； M 作为国民收入中归社会支配的主要部分，它是税收收入的主要源泉。在现实生活中，以 V 的形式表现的劳动者取得的收入，实际上都超过了原来意义上的界限，其超过部分实质上是 M 部分的转化；而现实生活中，作为税收分配对象之一的以 C 表示的财产，则是超过 V 的部分的 M 的长期积累。因此，从实质上看，不管税制中对个人收入课税，还是对财产课税，仍是对社会剩余产品课税。从根本上说，社会剩余产品价值是税收的惟一源泉。

(3) 税收分配的直接依据是国家的政治权力。从税收分配的目的、根据和直接依据看，税收分配的目的是为了国家实现其职能的需要，其根据是国家必须承担它的政治、经济和社会公共职能，而税收分配的直接依据则是国家的政治权力。税收作为一种上

层建筑，它体现着国家中占统治地位的阶级的意志。税收分配凭借的是国家政治权力，使得税收本质不仅反映着一种分配关系，而且反映着一种特殊的分配关系，而这种分配关系是凭借政治权力实现的。

总而言之，税收的一般本质，是一种以国家为主体的强制、无偿的特殊的社会产品分配关系，具体包括国家与各纳税人之间的分配关系，以及由此产生的国家各级政府之间、纳税人与纳税人之间、纳税人与负税人之间，甚至国家与国家之间等错综复杂的分配关系。

1.2 外国税收根据学说

税收根据即征税依据，是指在国家和人民之间，前者为什么可以把后者的一部分收入集中到自己手里，后者为什么需要把自己的一部分收入付给前者，即国家为什么要征税，人民为什么要纳税的理由。关于这个问题，自17世纪以来，西方经济学家提出过许多不同的学说，归纳起来，可以分为三类：

(1) 需要的分担。这类学说认为，国家向人民征税，是为了实现其职能所需经费的需要，而人民有分担公共需要的义务。属于这类学说的有公需说、义务说、牺牲说和掠夺说等。

(2) 劳务的报偿。这类学说认为，国家向人民提供利益，人民向国家纳税作为报偿。属于这类学说的有交换说和保险说等。

(3) 经济的调节。这类学说认为，国家征税不仅取得财政收入，而且可以对社会经济的发展发挥调节作用。属于这类学说的有社会政策说、边际效用说和调节杠杆说等。

到了现代，西方税收学在征税依据问题的理论研究上又有新的发展，例如把政府视为一个公共经济部门，从市场失灵和公共物品的需求两个方面来论证税收根据。

下面简要介绍西方经济学家关于税收根据的主要学说。

1.2.1 公需说 (Public Demand Theory)

公需说,亦称“公共福利说”。这种学说的代表人物是17世纪德国官房学派的克洛克和柏左尔德、法国的波丹和意大利的可塞等。这种学说认为,国家的职责在于满足公共需要和增进公共福利,为了实现此目的,所需要的财政资金理应由人民负担。因此,国家向人民征税,就是人民对这种公共需要的共同负担。例如,克洛克说:“租税如不是出于公共福利的公共需要,即不得征税,如果征税,则不得称为正当的租税。所以征收租税必须以公共福利需要为理由。”^①

1.2.2 交换说 (Exchange Theory)

交换说,又称“买卖交易说”、“均等说”、“予取说”、“享乐说”、“代价说”等。这种学说与18世纪盛行的社会契约说或民约论的政治思潮相呼应,其代表人物主要有:格劳秀斯、霍布斯、蒲鲁东、卢梭等。这种学说认为,国家的目的在于保护人民的生命财产,人民的利益既受国家保护,应向国家缴纳税收作为报偿。国家给人民以利益,人民给国家以税收,这是一种利益与税收相交换的关系。蒲鲁东说:“赋税是交换的代价,国家以一定成本产生勤劳,卖之于人民,故人民应以交税来偿付代价。”霍布斯认为,税收是偿还和平的代价。这种学说的实质是以税收作为人民对国家所给予利益的交换和报偿。

1.2.3 利益说 (Benefit Theory)

利益说是交换说的一个分支,其代表人物是法国的卢梭。这种学说认为,国家的目的在于保护人民的生命财产,以实现人民的自由。人民只有在国家的保护之下,才能经营经济活动,谋得自身与

^① 小川乡太郎:《租税总论》,商务印书馆1926年版,第57页。

财产的自由和安宁，因此，人民负有向国家纳税的义务。税收是人民获取利益的保障，人民应按享受利益的多少缴纳税收。

1.2.4 保险说 (Insurance Theory)

保险说是交换说的引申。这种学说的代表人物，一般认为是法国的梯埃尔。这种学说认为，国家保护了人民生命财产的安全，人民应该向国家支付报酬，国家犹如保险公司，人民纳税如同投保人向保险公司交纳保险费一样。梯埃尔说：“国民各依其在社会所受的利益为比例而纳税，与被保险人向保险公司各依其风险分摊比例所交纳的保险费相类同。”

1.2.5 义务说 (Obligatory Theory)

义务说，其思想来源于19世纪初黑格尔的国家主义，代表人物是法国的劳吾和德国的瓦格纳。这种学说认为，公共需要是人民应尽的义务，国家是一个大的公共集体，人民是这个公共集体的组成分子，必须分担公共需要的一定份额，否则国家难以生存，人民也会失去依靠。从国家方面看，税收是国家对人民的一种强制课征，是履行法律上的义务；从纳税人方面看，税收则是人民的一种义务负担，不仅是道德上的义务，更重要的是法律上的义务履行。如法国的劳吾说：“租税是根据一般平民的义务，按一定的标准，向平民征收的公课。”^①

1.2.6 分担说 (Contributory Theory)

分担说是义务说的引申。这种学说把税收说成是人民应分担的义务，认为国家是公共集体，人民是其组成分子，人民对国家有公共需要就应该分担一定的金额，税收是人民分担公共需要而应尽的义务。

^① 尹文敬：《财政学》，商务印书馆1935年版，第229页。

1.2.7 牺牲说 (Sacrifice Theory)

牺牲说的提出起始于 19 世纪, 其代表人物主要是德国的瓦格纳。这种学说认为, 租税是国家的强制无偿行为, 对人民来说是一种牺牲。国家的职能在于保护和谋求全体人民的利益, 所以国家的经费开支必须取自于全体人民, 不论个人是否从国家那里得到利益, 均须负担税收。这种分担是法律上的强制义务, 而不是道德上的自愿义务。国家和人民的经济关系, 不是交换关系, 而是义务关系。

1.2.8 掠夺说 (Predatory Theory)

掠夺说源于德国, 其代表人物是 19 世纪的空想社会主义者欧文、圣西门以及历史学派的人物。这种学说认为, 税收是一个阶级掠夺其他阶级财产的一种手段。税收分配是依据特定的国家、特定的时代, 由掌握政治权力的统治阶级支配其他阶级财产的一种方式。意大利经济学家洛里亚说: “租税在历史各时代, 都是支配阶级使服从阶级负担赋税的全部或大部分。”

1.2.9 能力说 (Ability Theory)

这种学说认为, 国家为了实现其职能向人民课税, 应该考虑量能负担原则。纳税一方面是人民应尽的义务, 另一方面, 国家课税应考虑纳税人的负担能力。至于如何衡量纳税人的负担能力, 又有主观能力说和客观能力说两种不同的观点。主观能力说主张以纳税人个人感觉的牺牲程度为标准, 其中又有均等牺牲说、比例牺牲说与边际牺牲说三种观点。客观能力说的标准, 又有所得、财产和消费三种意见。

1.2.10 社会政策说 (Social Policy Theory)

社会政策说, 亦称“社会关系说”。这种学说最早产生于 19

世纪中下叶，20世纪30年代后风靡一时，其主要代表人物是德国的瓦格纳、美国的汉森、塞里格曼等。这种学说认为，现代社会的社会财富和所得的分配极不公平，而这种不公平是造成社会动荡的根本原因，应当实行社会政策加以矫正。税收是实行社会政策的一种手段，可以运用税收矫正社会财富与所得分配不均的现象。特别主张运用累进的所得税来防止贫富悬殊，缓解社会财富与所得分配不公的现象。如瓦格纳认为，从社会政策意义上说，所谓赋税，就是在满足财政需要的同时，或不问财政上有无需要，规定对国民收入和国民财富进行分配，借以矫正个人所得与个人财产的消费所征收的赋课物。

1.2.11 边际效用说 (Marginal Utility Theory)

边际效用说是奥地利学派引用边际效用原理与主观价值原理来说明税收根据的学说。这种学说认为，税收是资源从私有部门到公有部门的转移，通过税收对资源配置作用的发挥，使财富的转移发生较大的边际效用。

1.2.12 调节杠杆说 (Adjusting Lever Theory)

调节杠杆说，亦称“经济杠杆说”、“经济调节说”。其主要代表人物是英国的凯恩斯、美国的萨缪尔逊等。20世纪30年代以后，凯恩斯学派的经济理论在欧美各国盛行。这种学说认为，资本主义社会的自发市场经济机制失灵、社会失业与经济危机，都是由于“有效需求”不足而造成的。他们反对古典经济学派的“自由放任”政策，主张国家干预经济，倡导政府通过税收和财政支出等政策，修补市场经济，刺激投资和消费需求，促进充分就业的实现，调节国民经济的运行。这种学说还认为，税收能在经济波动的各个阶段起调节和稳定的作用，即在经济危机时通过减税以克服经济萧条，在经济高涨时通过增税以制止通货膨胀，把税收作为“自动调节器”和“内在稳定器”。如美国的萨缪尔逊说：“我们现

行的税收制度含有一定程度的‘自动伸缩性’，税收在通货膨胀时期趋于上升，而在经济萧条时期趋于下降，这是稳定经济活动和减轻经济波动的一个有力因素。”凯恩斯学派运用宏观的总量分析方法来研究税收，主张国家运用税收作为调节经济稳定的杠杆，在当代国家职能不断扩大的情况下，这种理论可以说是对资本主义税收根据学说的一个重大发展。

1. 2. 13 市场失灵和公共物品需求说 (Market out of Order and Public Goods Demand Theory)

现代西方税收学往往用市场失灵和公共物品（公共产品或劳务）的需求两个方面论证政府征税的必要性。这种学说认为，市场机制虽然能有效地调节供给与需求，使社会资源得到合理的配置，从而有效地提供商品和劳务，但同样存在着市场失灵的问题，一个突出的表现就是公共产品或劳务不能通过市场机制来提供。西方税收学界给公共物品（公共产品或劳务）下的定义是：不能由私营部门通过市场提供的产品和劳务。如国防、外交、邮政、电讯、民航、铁路、公安司法、环境保护、宇宙空间探索等，这些公共物品是向整个社会共同提供的，供人们共同享用，因而具有有效的不可分割性、消费的不排他性和受益的不可阻止性等特征。公共物品是一个相对于私人物品而提出来的概念。公共物品不能由私营部门通过市场提供，而是需要政府以非市场途径提供。在满足公共物品的需求方面，市场成为无效的方式。在市场经济条件下，政府的职能就是提供公共物品，政府提供的公共产品或劳务就是政府的财政支出，而政府的财政支出要以税收为主要内容的政府财政收入作为资金来源。由于税收是政府制定法律强制课征，不会给政府带来额外负担，又不会凭空扩大社会购买力，它可以为政府提供财力保证，因此，税收成为政府取得财政收入的最佳形式。

总而言之，西方经济学家由于所处的时代不同，对税收的认识不同，因而对政府课税根据提出了各种不同的学说，这些学说有其

各自的局限性。如公需说提出增进公共福利作为课税根据，在当时是比较进步的税收理论，但它把君主专制国家压迫和剥削劳动人民的职能说成是“增进公共福利”，抹煞了税收的本质，有其局限性。交换说对废除封建阶级免税特权，实行普遍课税，促进资本主义经济发展起到了一定的积极作用，但是它否定了税收的无偿性和强制性，错误地认为税收是一种交换关系。实际上税收不可能是简单的交换，因为国家提供的服务与个人支付的报酬不可能完全等价，而且人民从国家活动中得到的利益也无法测定。保险说混淆了税收与保险的性质。税收是强制征收，税收与人民享受国家利益之间没有固定的比例关系，人民受到灾害时，国家并不赔偿，即使救济，其救济数额与损失数额也并无任何联系，人民更不能以此理由来抗拒纳税；保险则不同，它是一种契约关系，如果保险物品受到损失，保险公司要负赔偿之责。义务说把租税看成是人民为调整整个经济的发展，保护国民整体利益而尽的义务，把资本主义国家税收对人民的超经济剥削说成是“义务分担”，掩盖了资本主义税收的阶级实质。牺牲说的贡献在于明确提出了国家的课税权与税收的强制性、无偿性，但是把税收仅仅看作是纳税人单方面作出的牺牲，并没有说明国家征税与人民纳税之间的联系，没有阐明税收的实质。社会政策说企图通过对资本主义制度实施改良，以维护资本主义制度的存在，因此，其所倡导的通过税收政策矫正社会财富和所得分配不均的问题，意义和作用也是极为有限的。但是，在西方经济学家有关税收根据学说中，如调节杠杆说、市场失灵和公共物品需求说等，有些理论观点对研究探索税收的本质和征税的依据有一定的参考价值，有些观点还是值得我们在发展社会主义市场经济中加以汲取的。

1.3 外国税收理论演变

资本主义生产方式经历了资本原始积累、自由竞争和垄断统治