

21世纪税务实用教材

# 外国税制

付伯颖 苑新丽 编著

 东北财经大学出版社  
Dongbei University of Finance & Economics Press

F811.4/5

2007

21 世纪税务实用教材

# 外 国 税 制

付伯颖 苑新丽 编著

**FE** 东北财经大学出版社  
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

© 付伯颖 苑新丽 2007

图书在版编目 (CIP) 数据

外国税制 / 付伯颖, 苑新丽编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2007. 5

(21 世纪税务实用教材)

ISBN 978 - 7 - 81084 - 880 - 0

I. 外… II. ①付…②苑… III. 税收制度 - 外国 - 教材 IV. F811. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 072023 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: [dufep@dufe.edu.cn](mailto:dufep@dufe.edu.cn)

大连天正华延彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm × 210mm

字数: 355 千字

印张: 12

2007 年 5 月第 1 版

2007 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑: 于印辉 吴茜 尹惠

责任校对: 那 欣

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81084 - 880 - 0

定价: 24.00 元

# 前 言

---

随着世界经济全球化进程的加快，各国经济发展的相互依存度日益提高，税制建设与税制改革也呈现出相互影响、逐步趋同的特征。然而，由于各国的经济发展水平、政治体制和文化背景等因素存在差异，世界各国税制也各具特色，其中，许多国家税制建设、税制改革和税收管理方面的经验值得借鉴和参考。基于此，我们编写了《外国税制》这本书，目的是通过客观分析具有代表性国家的税制建设、税制改革和税收管理等方面的经验，为我国税制建设和税制改革提供理论和实践上的指导。

本书以实证分析为主，采取总论与分论相结合的方式，首先客观阐述每种税制，如个人所得税制、公司所得税制、社会保障税制、增值税制、消费税制、财产税制的共同特征，然后，选择具有代表性的发达国家、发展中国家和中东欧国家，具体分析其税制设计中的经验与做法，旨在拓宽视野，更多地了解世界，把握世界范围内税制发展与改革的最新动态，借鉴并吸收其有益之处，为深化我国税制改革，完善我国税制体系提供参考。

本书不仅适用于大学本科的财政学和税收专业，而且也适用于国际贸易、国际金融、国际经济等专业，还可作为财政部门、税务部门和对外经贸部门进行公务员培训的参考书。

本书共分五编十四章。第一编导论，由一章构成；第二编外国所得税制，由四章构成；第三编外国商品劳务税制，由两章构成；第四编外国财产税制，由四章构成；第五编外国税收管理，由三章构成。

本书由付伯颖、苑新丽编写。具体分工是：第一章、第二章、第三章、第四章、第五章、第六章、第七章由付伯颖编写；第八章、第九章、第十章、第十一章、第十二章、第十三章、第十四章由苑新丽编写。最后由付伯颖总纂定稿。

在本书的编写过程中，编者参考并吸收了国内外有关外国税制方面的大量专著、教材及相关资料，特此说明，并表示感谢。

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。

**编 者**

# 目 录

## 第一编 导 论

第一章 外国税制概述	2
第一节 外国税制结构	2
第二节 外国税收负担水平	14
第三节 世界各国税制改革	22

## 第二编 外国所得税制

第二章 个人所得税制	44
第一节 个人所得税制概述	44
第二节 发达国家的个人所得税制度	61
第三节 发展中国家的个人所得税制度	70
第四节 中东欧国家的个人所得税制度	75
第三章 公司所得税制	82
第一节 公司所得税制概述	82
第二节 发达国家的公司所得税制度	96
第三节 发展中国家的公司所得税制度	104
第四节 中东欧国家的公司所得税制度	112
第四章 资本利得课税	118
第一节 资本利得课税概述	118
第二节 发达国家的资本利得课税制度	137
第三节 发展中国家的资本利得课税制度	141
第四节 中东欧国家的资本利得课税制度	145

<b>第五章 社会保障税制</b> .....	149
第一节 社会保障税制概述.....	149
第二节 发达国家的社会保障税制度.....	163
第三节 发展中国家的社会保障税制度.....	168
第四节 中东欧国家的社会保障税制度.....	170

### 第三编 外国商品劳务税制

<b>第六章 增值税制</b> .....	174
第一节 增值税制概述.....	174
第二节 发达国家的增值税制度.....	194
第三节 发展中国家的增值税制度.....	198
第四节 中东欧国家的增值税制度.....	199
<b>第七章 消费税制</b> .....	203
第一节 消费税制概述.....	203
第二节 发达国家的消费税制度.....	218
第三节 发展中国家的消费税制度.....	222
第四节 中东欧国家的消费税制度.....	225

### 第四编 外国财产税制

<b>第八章 财产税制总论</b> .....	228
第一节 财产税的发展、特征及意义.....	228
第二节 财产税的分类.....	233
第三节 财产税的计税依据.....	236
<b>第九章 一般财产税</b> .....	240
第一节 一般财产税概述.....	240
第二节 发达国家的一般财产税制度.....	244
第三节 发展中国家的一般财产税制度.....	254
<b>第十章 个别财产税</b> .....	261
第一节 个别财产税概述.....	261
第二节 发达国家的个别财产税制度.....	267
第三节 发展中国家的个别财产税制度.....	272

<b>第十一章 遗产税和赠与税</b> .....	274
第一节 遗产税和赠与税概述.....	274
第二节 发达国家的遗产税和赠与税制度.....	280
第三节 发展中国家的遗产税和赠与税制度.....	290
第四节 中东欧国家的遗产税和赠与税制度.....	293

## **第五编 外国税收管理**

<b>第十二章 税收管理体制</b> .....	298
第一节 分税制.....	298
第二节 税收管理的组织机构.....	309
第三节 税务人员的管理.....	316
<b>第十三章 外国税收的征收管理</b> .....	324
第一节 税收宣传与服务.....	324
第二节 税收征管制度.....	328
第三节 计算机在税收征管中的应用.....	346
<b>第十四章 外国税收法制管理</b> .....	353
第一节 税收立法管理.....	353
第二节 税务行政复议和税务诉讼.....	356
第三节 税务违法处理.....	364
<b>主要参考文献</b> .....	371



## 表湖歸碧田牧 章一第

# 导论

第一编



导论

导论

导论

导论

导论

# 第一章 外国税制概述

税收制度是在一个课税主权之下的各种税收组织体系的总称。从立法意义上看，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，它是各种不同税种搭配组合的体系，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，根据税种的构成及各税种在其中所占比例地位，税制又可以体现为不同类型的税制结构。

## 第一节 外国税制结构

### 一、税制模式的选择

税制结构以税种构成的多少为标准，可以划分为单一税制模式和复合税制模式。

#### (一) 单一税制模式

单一税制就是指只有一个税种的税制体系。在西方税制发展史上，曾有人积极主张实行单一税制，但实际上它始终是理论上存在，世界几乎没有一个国家实行过单一税制。从总体上看，在不同时期的政治与经济背景下，单一税制的主张主要分为四种。

##### 1. 单一土地税论

这一设想的代表人物是18世纪法国重农学派的魁奈、阿吉贝尔等人。这种主张的背景是法国实行重商主义经济政策而使农业处于极度衰落的现实。重农学派从自然法则出发，提倡自由放任，认为只有土地上的经济活动才能真正产生纯收益，即只有农业才能创造纯产品，因此，税收只能课于土地，并免除其他繁杂的税制。他们认为，如果在土地之

外征税，其税负最终必将转归于土地。1791年法国大革命成功后，曾废除了君主官僚的数十种赋税，实行单一的地租税，但不久就由于财政困难而不得不开征其他税种。19世纪，美国经济学家亨利·乔治从社会改良主义出发，认为土地私有是造成社会贫困的总根源，因此，只有将土地充公才能免除疾苦，他提出对土地所有者获得的地租征收100%或接近100%的税收，从而使土地增值的收益全部归社会所有。

## 2. 单一所得税论

早在16世纪，法国重商学派博丹就曾提出过单一所得税。18世纪初，法国重农学派经济学家沃邦提出实行什一税，它是以包括土地所得、养老金、工资所得等各种所得为课税对象的收益税。19世纪下半叶，单一所得税盛行于德国，德国社会主义者拉萨尔等人基于改造私有制的立场，主张采取高度累进的所得税以平衡社会财富。他们认为，消费税是对多数贫困者的课税，而所得税则是对少数富有的课税，因而提倡单一所得税制。德国社会民主党曾一度以单一所得税制作为其纲领而大加推崇。

## 3. 单一消费税论

这一设想的代表人物是17世纪英国的重商主义者霍布斯。他主张实行单一消费税，废除其他一切税收。他认为，由于消费是人人都需要的，因而对消费征税涉及范围广，税收负担普及于全体人民，可以限制贵族及其他阶层免税的特权，实现税收的公平。同时，对消费征税还可以促进节俭和储蓄，有利于资本的形成。另一代表人物是19世纪中叶的德国学者普费菲，他从税收平等原则出发，认为只有消费税能涉及全体国民，并认为消费体现了纳税人纳税能力的大小，因而主张对全部支出课税。<sup>①</sup>

## 4. 单一财产税论

它又称为单一资本税论，代表人物为法国的吉拉丹和莫尼埃。他们主张对既得资本征税，而不对产生收益过程的资本征税，这样，既不会阻碍资本积累，又可以促进资本再投资，并能捕捉所得税无法课及的税源。这一学说具体可以分为两种观点：一是以美国学者为代表主张以资

<sup>①</sup> 这里的消费税不同于各国现行的对商品课征的消费税，它实际上是一种消费支出税。参见第七章第一节。

本为课税标准，但资本仅限于不动产；二是以法国学者为代表主张以一切有形资本为课税对象。

## （二）复合税制模式

复合税制是指一国税制体系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。在具体构成上，一些学者曾提出两大税系论和三大税系论的理论。两大税系论认为，税制体系由直接税与间接税两大税系构成。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，直接并列三大税种，如现代西方国家普遍实行的所得税、商品税和财产税。<sup>①</sup>

美国财政学家马斯格雷夫对现代复合税制的理论做出了突出贡献，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，可分为课于商品市场的税和课于要素市场的税；（2）按课征的交易对象不同，可分为课于买方的税和课于卖方的税；（3）按课征的部门不同，可分为课于企业的税和课于家庭的税。

## （三）单一税制与复合税制模式比较

### 1. 单一税制的优缺点

单一税制主要是在税制复杂、税负严重或税收分配不公的背景下提出来的。从理论及税收管理的角度看，单一税制具有一定的优点：一是实行税收一次课征，对生产和流通影响小，有利于经济的发展；二是稽征手续简单，便于征管，税收成本相对较低；三是纳税人比较容易了解其应纳税额，可以消除重复课税的弊端。

然而，与单一税制的优点相比，其缺点同样突出，从税收原则的要求看，其缺点主要表现为：一是从财政原则上看，单一税制难以保证充足的财政收入，同时，也难以满足国家财政支出的需要；二是从经济原

<sup>①</sup> 王乔、席卫群：《比较税制》，3页，上海，复旦大学出版社，2004。

则上看,单一税制容易引起某一方面经济的变动;三是从社会原则上看,单一税制征税范围小,不能普及一切人和物,不符合税收的普遍性原则。此外,单一税制只对某一方面征税,而对其他方面不征税,难以实现税收的公平原则。

## 2. 复合税制的优缺点

与单一税制相比,实行复合税制可以选择多个税种,使其同时并存、相互协调、相互补充,从而形成有机的税制体系。因此,复合税制的优点主要表现在:一是税源宽广普遍,伸缩性大,能够保证充足的财政收入;二是各税种功能互补,可以有效地调节经济运行,有利于税收的经济原则;三是复合税制可以从多方面保证税源,减少逃税,同时,有利于公平社会财富,有效地实现社会政策目标。因此,无论是从理论还是从实践来看,复合税制都是比较科学合理的税制结构。

但是,复合税制也存在一些缺点:一是税种过多,容易产生重复征税;二是复合税制造成税制复杂,可能会对生产和流通带来不利影响;三是征管难度较大,税收管理成本较高。

## 二、税制结构

税制结构是指根据不同国家的国情,为实现税收的财政、效率与公平目标,由若干具有不同性质和作用的税种组成的主次分明、功能互补的税制体系。一般只有在复合税制下,才能谈到税制结构问题。

### (一) 税制结构的类型

税制结构类型的划分标准一般根据主体税种的选择确定。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。从理论上讲,一个复合税制结构中可以有只有一个主体税种,也可以有两个或多个主体税种,因此,复合税制结构类型可划分为单主体税的税制结构、双主体税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。国际税务专家一般认为目前世界各国主要存在两大税制结构模式:一是以所得税为主体的税制结构;二是以商品税为主体的税制结构。两种税制结构各具特点。

### 1. 以所得税为主体的税制结构

以所得税为主体的税制结构表现为个人所得税、公司所得税和社会保障税普遍征收并占主导地位。所得税收入占全部税收收入的主要部分，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，从而弥补所得税功能的缺陷，实现税收的总体目标。

以所得税为主体的税制结构在贯彻税收原则方面具有一些突出的优点，这具体表现为：

(1) 以所得税为主体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，税负不易转嫁，具有较高的收入弹性，因此，它可以随着经济效益的提高、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) 以所得税为主体的税制结构能够较好的贯彻税收的公平原则。首先，所得税以所得额为课税对象，个人所得税考虑了纳税人的基本扣除、配偶扣除和抚养扣除等具体情况，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和纵向公平。其次，所得税，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。最后，社会保障税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，从而实现公平收入目标。

(3) 以所得税为主体的税制结构在促进宏观经济稳定方面发挥着重要作用。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，起到刺激需求的效应。西方经济学者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”。同时，政府还可以通过相机抉择税收政策的运用，即在不同的经济发展周期，对所得税税率、各种减免扣除项目等进行调整，可以对社会总供给与总

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。

然而,以所得税为主体的税制结构在贯彻税收原则方面也受到一定的局限性。

(1) 实行高税率、多档次的所得税制虽有利于实现公平,但会对经济效率产生损害。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,所得税征收管理比较复杂,征收成本高。所得税的计税依据为应纳税所得额,应纳税所得额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,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。尽管所得税具有公平收入分配的功能,但在实践中由于受到征管可行性的制约,所得的计算和费用扣除难以做到绝对合理。此外,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,由于所得税不易转嫁的特点,往往使纳税人感到负担过重,偷税较多,尤其是在法制不健全的发展中国家,这对税收征管提出了更高的要求。

由此可见,以所得税为主体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会受到一定损害。其问题的症结在于如何优化所得税制的设计,比如,选择既能体现公平原则又能减少效率损失的边际税率,确定适当的起征点以及加强税收的征管等。

## 2. 以商品税为主体的税制结构

在以商品税为主体的税制结构中,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,对社会经济生活起主要调节作用。具体而言,在以商品税为主体的税制结构中,可分为以全额商品税为主体的税制结构和以增值税为主体的税制结构。

(1) 以全额商品税为主体的税制结构。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

生产、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收。因此，全额商品税的主要特点，一是税基宽，具有较强的聚财功能；二是对税收征管条件要求相对较低，稽征简便易行，可配合价格灵活调节。但全额商品税也具有明显的缺陷：一是重复征税；二是累退性。这不符合税收的公平原则。由于全额商品税重复征税的弊端，使其既不利于专业分工协作，又难以按纳税人的实际负担能力征税，因而很多国家都逐步以增值税取而代之。只有在一些经济基础较差的国家和地区，仍采取以全额流转税为主体的模式，如乌干达、哥斯达黎加等国甚至还以关税为主体，对全额流转税具有很强的依赖性。即使在实行增值税的一些国家，全额流转税仍根据具体情况适度征收，作为弥补增值税调节功能不足的重要税种。

(2) 以增值税为主体的税制结构。增值税的主要特点是税负与商品周转环节和次数没有关联，只与增值额相关，因此，可以避免重复征税，税基宽广，对经济影响呈中性。然而，增值税的直接征税成本高于全额流转税，需要有完整的会计制度与税收征管制度配合，如果不具备这些条件，就可能出现纳税人偷逃税现象，难以有效实现增值税的预期政策目标。此外，增值税具有一定的累退性，不同收入阶层在商品的购买和消费中，实际承担的税负相对于其收入比重是递减的，即收入越高，所负担的税收比例越低，不符合税收的公平原则。因此，在增值税的实施过程中，往往与其他税收相互配合，以利于税收政策目标的更好实现。

## (二) 世界各国税制结构的总体格局

由于各国的经济发展水平与政治环境不同，每个国家都有其特有的税制结构。但是，根据一个国家人均 GDP 水平，不同收入水平国家的税制结构存在着一定的差异，或者说，处于同一个收入水平上的国家的税制结构有其共同之处。国际货币基金组织（IMF）选取了 23 个工业国家、14 个最大工业国家<sup>①</sup>和 92 个发展中国家<sup>②</sup>，比较分析了不同收入水平国家税制结构的特点，见表 1—1。

<sup>①</sup> 这里指主要发达国家，包括：澳大利亚、奥地利、比利时、加拿大、丹麦、法国、意大利、日本、荷兰、西班牙、瑞典、瑞士、英国、美国。

<sup>②</sup> 这里指非石油发展中国家。



表 1—1 世界各国所得税与资本利得税占收入总额的比重情况 (%)

	国家数量 (个)	个人与公司 所得税和资本 利得税 (a)	社会保障交款 (b)	总额 (a) + (b)
工业国家	23	33.6	23.2	56.8
最大工业国家	14	34.3	29.1	63.4
发展中国家				
非洲	24	21.5	2.3	23.8
亚洲	18	24.4	2.0	26.4
欧洲	20	17.5	23.1	40.6
中东	6	20.8	2.3	23.1
西半球	24	19.5	8.4	27.9
发展中国家合计	92	20.6	8.4	29.0

资料来源 IMF, 1999, 引自 Cedric Sandford, *Why Tax System Differ*, 2000。

首先, 从所得税与资本利得税占税收收入总额的比重 (见表 1—1) 看, 23 个工业化国家和 14 个最大工业化国家所得税与资本利得税在总收入中所占比重分别约为 57% 和 63%。而整个发展中国家的平均水平还不到最大工业化国家的一半。而在发展中国家范围内, 中东和非洲的发展中国家所占比重最低, 西半球发展中国家次之, 而欧洲的发展中国家所得税和资本利得税占税收总额的比重最大。

其次, 从销售税等间接税占税收收入总额的比重 (见表 1—2 和表 1—3) 看, 多数发展中国家对间接税的信赖程度明显高于工业化国家。此外, 在不同间接税形式上各国也存在区别。表 1—2 显示, 在 23 个工业国家中, 除两个国家 (希腊和冰岛) 外, 所有国家的间接税收入占税收总额的比重都不足一半, 多数处于 20% ~ 30% 的水平上。同时, 在这些国家中, 多数国家对一般销售税 (即增值税) 的依赖性较大, 而对国际贸易与交易税的信赖极小 (所有国家都低于 10%)。最大工业国家间接税一般在 20% ~ 30% 以内, 没有任何一个国家超过 40%。相比而言, 大约 2/3 的发展中国家的间接税在税收总额中的比重在 30% ~ 60% 之间, 许多发展中国家对国际贸易税的依赖程度较高。